

UiO • Det juridiske fakultet

Utflyttingsskatt for gevinst på aksjer og andeler mv.

Sktl. § 10-70 og forholdet til EØS-avtalen

Kandidatnummer: 523

Leveringsfrist: 25.04.2014

Antall ord: 17 938



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Avhandlingens tema og hovedproblemstilling.....	1
1.2	Tidligere rettstilstand.....	2
1.3	Grunnleggende hensyn	3
1.4	Forholdet til EØS-retten	4
1.4.1	EØS-avtalen	4
1.4.2	C-9/02 - Hughes de Lasteyrie du Saillant	5
1.4.3	C-470/04 - N	6
1.4.4	C- 371/10 - National Grid Indus BV	8
1.5	Forholdet til tilstøtende bestemmelser.....	9
1.5.1	Sktl. § 9-14	9
1.5.2	Sktl. § 10-71	10
1.5.3	Sktl. § 2-35	11
1.6	Avgrensninger og den videre fremstilling.....	11
2	ANALYSE AV SKATTELOVEN § 10-70	12
2.1	Skattesubjekter som omfattes av § 10-70.....	12
2.1.1	Fysiske personer	12
2.1.2	Krav om tilknytning	13
2.2	Skatteobjekter som omfattes av § 10-70	15
2.2.1	Innledning	15
2.2.2	Aksje, andel og grunnfondsbevis i norsk selskap	15
2.2.3	Andel i norsk selskap som nevnt i § 2-2 annet ledd.....	16
2.2.4	Aksje og andel i tilsvarende utenlandsk selskap	17
2.2.5	Tegningsrett til aksje, opsjon og annet finansielt instrument.....	17
2.3	Den skatteutløsende begivenhet	19
2.3.1	Generelt om innvinning.....	19
2.3.2	Utflytting	20
2.3.3	Overføring av aksjer og andeler mv. til ektefelle bosatt i utlandet	20
2.4	Tidfesting.....	22

2.5	Terskelbeløp	22
2.6	Beregning av skattepliktig gevinst og fradragberettiget tap	25
2.6.1	Beregning av utgangsverdi.....	25
2.6.2	Beregning av inngangsverdi.....	26
2.6.3	Endret beregning av gevinst og tap etter utflytting.....	28
2.7	Utsettelse med skattebetalingen	33
2.7.1	Generelt om utsettelse	33
2.7.2	Kravet om sikkerhetsstillelse	34
2.7.3	Er kravet om sikkerhetsstillelse i strid med EØS-avtalen?	36
2.8	Oppgaveplikt	41
2.8.1	Generelt	41
2.8.2	Er kravet om oppgaveplikt i strid med EØS-avtalen?.....	43
2.9	Bortfall av retten til utsettelse med skattebetalingen.....	46
2.9.1	Innledning	46
2.9.2	Faktisk realisasjon	46
2.9.3	Gaveoverføring	47
2.9.4	Opphør av virksomhet i deltakerlignet selskap etter utflytting.....	48
2.9.5	Mangelfull informasjon eller sikkerhet.....	48
2.10	Bortfall av skatteplikt.....	49
2.10.1	Innledning	49
2.10.2	Ikke realisert aksje eller andel mv. innen fem år	49
2.10.3	Skattyter flytter tilbake til Norge	50
2.11	Omvendt kredit.....	51
2.12	Fradragsrett for tap	53
2.12.1	Vilkår for fradragrett.....	53
2.12.2	Forholdet til EØS-avtalen	55
2.12.3	Utsettelse og bortfall.....	56
3	AVSLUTTENDE BEMERKNINGER	57
4	LITTERATURLISTE.....	59
5	FORARBEIDER.....	61
6	LOV- OG FORSKRIFTREGISTER.....	62

7	DOMSREGISTER	62
8	ØVRIGE UTTALELSER MV.	64
9	SKATTEAVTALER	64

1 INNLEDNING

1.1 Avhandlingens tema og hovedproblemstilling

Avhandlingens tema er skatteloven¹ § 10-70 om skatteplikt for gevinst på aksjer og andeler mv. som følge av fysisk persons utflytting fra Norge.

Sktl. § 10-70 var den første av flere utflyttingsskatteregler som ble introdusert i Norge. Regelen ble vedtatt i 2006 og trådte i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2007.² I 2007 ble det også vedtatt en regel i sktl. § 10-71 om utflytting av selskap.³ Sktl. § 9-14 om skatteplikt for gevinst ved utflytting av eiendeler og forpliktelser ble vedtatt i 2008.⁴ Av hensyn til EØS-avtalen har både § 9-14 og § 10-71 senere blitt endret ved flere anledninger.⁵

Globaliseringen har ledet til at både fysiske og juridiske personer flytter over landegrensene i større utstrekning enn tidligere. Flytting fra en stats skattejurisdiksjon til en annen kan være begrunnet både i skattemessig og ikke skattemessige årsaker. Sett i lys av et skattemessig perspektiv kan skattesubjektet flytte til en annen skattejurisdiksjon med sikte på å bevege seg bort fra tyngende og komplekse skattesystemer for å redusere den samlede skattebyrde. For å motvirke dette blir det viktig å innføre utflyttingsregler slik at statene beskytter skattefundamentet. Samtidig kan reglene om utflyttingsskatt også begrense den internasjonale mobilitet, i det den gjør utflytting vanskeligere for skattyter.⁶

Hovedproblemstillingen for denne avhandlingen vil være en analyse av bestemmelsens innhold og rekkevidde. I denne sammenheng oppstår det spørsmål om regelens forhold til EØS-avtalen. Dette er særlig spørsmål om vilkårene for utsettelse med skattebetalingen, herunder sikkerhetsstillelse og oppgaveplikt, er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

¹ Lov av 26. mars 1999 nr. 14, heretter ”sktl”.

² Lov av 15. desember 2006 nr. 81.

³ Lov av 14. desember 2007 nr. 107, senere endret ved lov av 12. desember 2008 nr. 99.

⁴ Lov av 12. desember 2008 nr. 99.

⁵ Sktl. § 10-70 har også blitt endret tidligere, dette kommer jeg tilbake til i kap.1.2.

⁶ Harboe m.fl. (2002) s. 240.

1.2 Tidligere rettstilstand

En tidligere versjon av bestemmelsen ble inntatt i § 2-3 tredje ledd ved lov av 26. juni 1992.⁷ Denne regelen var imidlertid ikke en utflyttingsskatteregel, men en regel om utvidet subjektiv skatteplikt. Sktl. § 2-3 tredje ledd hjemlet skatteplikt for utflyttede personer for gevinst på aksje og andeler i *norske selskaper*. Formålet med regelen var å demme opp for at skattytere som overveide å selge aksjer i norske selskaper, flyttet ut fra Norge før de solgte aksjen eller andelen. Til forskjell fra § 10-70 var innvinningskriteriet etter denne bestemmelsen ikke utflyttingen, men den senere *realisasjon*. Skatteplikten ble aktualisert bare dersom skattyter realiserte aksjen eller andelen i utlandet innen fem år etter skatteplikten til Norge opphørte. På denne bakgrunn ble bestemmelsen omtalt som ”femårsreglen”.

Bestemmelsen hadde imidlertid enkelte svakheter som medførte at § 2-3 tredje ledd var en lite anvendelig regel. På bakgrunn av at innvinningskriteriet var satt til realisasjonstidspunktet var ikke bestemmelsen virksom der Norge hadde skatteavtale med tilflyttingsstaten fordi skattyter ofte ble ansett bosatt i tilflyttingsstaten etter skatteavtale før bostedsskatteplikten opphørte etter norsk internrett.⁸ I tillegg innebar regelen at Norge hadde beskatningsrett til aksjer og andeler ervervet etter utflyttingen.⁹

For å demme opp for tilpasningsmulighetene som innføringen av fritaksmetoden og skjeringsmetoden medførte, ble § 2-3 tredje ledd endret i 2005 og trådte i kraft med virkning fra 1. januar 2006.¹⁰ Den nye § 2-3 tredje ledd hjemlet skatteplikt for utflyttede personer for gevinst på aksjer og andeler både i *norske og utenlandske selskaper*.¹¹ Innvinningskriteriet ble endret slik at gevinsten kom til beskatning som om aksjen eller andelen var realisert på *utflyttingstidspunktet*. Problemet var imidlertid at innvinningen fortsatt var knyttet opp til opphør av skatteplikt etter *norsk internrett*. Selv om innvinningstidspunktet ble endret var heller ikke denne bestemmelsen virksom ift. skatteavtalene. Dersom skattyter ble ansett bosatt i tilflyt-

⁷ Tidligere skattelov av 1911, § 15 første ledd bokstav e, senere videreført i skatteloven av 1999, § 2-3 tredje ledd. Se Ot.prp. nr. 64 (1991-1992).

⁸ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 63, pkt. 6.2.1.

⁹ L.c.

¹⁰ Lov av 9. desember 2005 nr. 113.

¹¹ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 47, pkt. 11.4.1.

tingsstaten etter skatteavtale før skatteplikten opphørte etter norsk internrett, medførte regelen at Norge mistet beskatningsrett til gevinsten.

Bestemmelsen åpnet også opp for at skatteplikten kunne bortfalle dersom aksjen eller andelen ikke var realisert innen fem år etter utflyttingen. I tillegg ble det innført fradragsrett for latente tap dersom skattyter flyttet innenfor EØS-området. I motsetning til § 10-70 ble det i § 2-3 tredje ledd innført et bunnbeløp slik at skatteplikten bare kom til anvendelse dersom skattyter hadde en samlet nettogevinst som oversteg 200.000 kroner.¹²

På bakgrunn av at § 2-3 tredje ledd ikke var virksom ift. skatteavtalene sendte departementet forslag til utfyllende bestemmelser og enkelte endringer på høring 13. juni 2006.¹³ Bestemmelsen ble opphevet fra og med inntektsåret 2006 og den tidligere ”femårsregelen” ble gjeninnført fra og med 13. juni 2006 til og med inntektsåret 2008.¹⁴ Den nye utflyttingsregelen i § 10-70 trådte i kraft med virkning fra 1. januar 2007.

1.3 Grunnleggende hensyn

Departementet fremhever formålet om å hindre omgåelse av skattelovgivningen¹⁵ som den overordnede og eneste begrunnelse for innføring av § 10-70.¹⁶ Hovedformålet med endringen i 2005 var begrunnet i at § 2-3 tredje ledd ikke lenger var tilstrekkelig for å hindre skattemotivert utflytting, når fritaksmetoden og skjermingsmetoden ble innført.¹⁷ Bestemmelsen skal forhindre at skattyter som eier aksjer og andeler flytter til et land med lavere skattesatser, før en planlagt realisasjon, for å unngå norsk beskatning på gevinsten.¹⁸

Hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet blir også viktig, fordi Norge ønsker å beskatte den *verdistigning som er opptjent i den periode skattyter har vært bosatt her*. Der-

¹² Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 64, pkt. 6.2.2.

¹³ Ibid. s. 62, pkt. 6.1.1.

¹⁴ Ibid. s. 86, pkt. 6.12.3.

¹⁵ Det skilles i utgangspunktet mellom skatteflukt, skatteunndragelse og skatteomgåelse, se Bullen (2005) s. 564, men det antas at forarbeidene sikter til skatteomgåelse.

¹⁶ Ot.prp. nr.1(2004-2005) s. 50-51, pkt. 5.6.9.

¹⁷ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 47, pkt. 11.4.1.

¹⁸ Ibid. s. 44, pkt. 11.1.

som aksjer og andeler realiseres i utlandet vil disse ha tilknytning både til Norge og tilflyttingslandet. Det vil da oppstå spørsmål om fordeling av beskatningsretten mellom statene. EU-domstolen synes å gå lenger i å akseptere restriksjoner dersom den nasjonale regelen er begrunnet i territorialprinsippet.¹⁹ Av forarbeidene til § 10-70 synes det ikke å bli lagt vekt på dette hensynet. På bakgrunn av utviklingen innenfor EØS-området er imidlertid § 9-14 begrunnet både i omgåelseshensynet og hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet..

Ved lovendringen i 2006 ble det også lagt vekt på hensynet til å sikre en nøytral beskatning.²⁰ Nøytralitetsprinsippet tilsier at skattereglene i minst mulig grad skal påvirke skattyters generelle adferd. Det kan imidlertid innvendes at utflyttingsskatt ikke kan anses for å være nøytral, fordi skatteplikten kan medføre at skattyter avstår fra å flytte ut av Norge. Hensynet til å sikre det internasjonale marked gjør seg også gjeldende i forhold til utflyttingsskattereglene. Utflyttingsskatt kan virke uheldig på internasjonal handel og kan medføre at skattytere avstår fra å etablere seg over landegrensene.²¹

1.4 Forholdet til EØS-retten

1.4.1 EØS-avtalen

EØS-avtalens hoveddel ble inkorporert i intern norsk rett gjennom lov av 27. november 1992 nr. 109 § 1. Av EØS-loven § 2 fremgår det at i tilfelle konflikt skal EØS-avtalen gå foran andre bestemmelser som regulerer samme forhold. Skattepolitikken er i utgangspunktet ikke omfattet av EØS-avtalen, men statene må allikevel utøve sin beskatningskompetanse i samsvar med de rammer EØS-avtalen setter for gjennomføringen av skattleggingen.²²

EØS-avtalen, herunder de fire friheter skal i utgangspunktet hindre forskjellsbehandling av utlendinger i vertsmedlemsstaten. Selv om de fire friheter etter sin ordlyd skal hindre forskjellsbehandling i vertsstaten, har EU-domstolen fastslått at de fire friheter også er til hinder for at bostedsstaten oppstiller hindringer for at dens egne statsborgere etablerer seg i en annen

¹⁹ Slik det kommer til uttrykk i f.eks C-470/04 N, C-371/10 National Grid, C-38/10 Commission v. Portugal, C-261/11 Commission v. Denmark, C-64/11 Commission v. Spain.

²⁰ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 62, pkt.6.1.1.

²¹ Zimmer (2009a) s. 307.

²² E-1/04 Fokus Bank, premiss 20.

medlemsstat.²³ I denne forbindelse oppstår det spørsmål om utflyttingsskatten og forholdet til EØS-avtalen.

Rettsutviklingen innen EU, og særlig området for de fire friheter, har skjedd gjennom EU-domstolens praksis basert på EU-traktatens bestemmelser. EU-domstolen har avsagt en rekke dommer om inntektskattespørsmål, og mange nasjonale skatteregler har blitt ansett for å være i strid med EU-traktaten. Denne rettsutviklingen reiser spørsmål om EØS-avtalens bestemmelser også legger begrensninger på skattelovgivningen i Norge.²⁴ Når det gjelder § 10-70 er det særlig spørsmål om vilkårene for utsettelse er i strid med regelen om fri etableringsrett i EØS-avtalen art. 31.²⁵

EU-domstolen aksepterer at utflyttingsskatt ilegges både for fysiske og juridiske personer. Spørsmålet er imidlertid hvordan slike regler skal utformes for å være forenlig med EØS-avtalen. Sktl. § 10-70 som sådan er derfor ikke EØS-stridig, men de aktuelle elementer i bestemmelsen kan være det. I det følgende vil jeg redegjøre for EU-domstolens avgjørelser som gir grunnlag for løpende drøftelser videre i denne fremstillingen.

1.4.2 C-9/02 - *Hughes de Lasteyrie du Saillant*

I *Lasteyrie-saken* behandlet EU-domstolen de franske reglene om utflyttingsskatt. Saken gjaldt en fransk statsborger som 12. september 1998 flyttet fra Frankrike for å bosette seg i Belgia. Opphør av bosted i Frankrike medførte en umiddelbar skatteplikt for urealisert gevinst på andeler han eide i selskaper hjemmehørende i Frankrike. På den annen side ble franske skattytere som fortsatt var bosatt i Frankrike, først beskattet ved faktisk realisasjon.²⁶

Etter de franske reglene kunne skattyter få utsettelse med betaling av skatten frem til faktisk realisasjon. Utsettelsen var betinget av at skattyter selv anmodet utsettelse og at han stillet sikkerhet for skatteforpliktelsen. Skattyter måtte i tillegg ha en representant, bosatt i Frankrike, som kunne formidle informasjon mellom skattyter og den franske skatteforvaltningen.

²³ Lasteyrie, premiss 42.

²⁴ Zimmer (2009a) s. 93.

²⁵ Gjems-Onstad (2013) s. 89.

²⁶ Lasteyrie, premiss 12 flg.

Videre var det krav til at skattyteren selv måtte beregne gevinst og levere selvangivelse innen en fastsatt frist hver år. Dersom skattyter ikke stilte sikkerhet eller misligholdt selvangivelsesplikten, forfalt skatten til betaling. Skatteplikten kunne imidlertid bortfalle dersom skattyter ikke realiserte aksjene innen fem år.²⁷

EU-domstolen kom til at de franske reglene utgjorde en restriksjon på etableringsfriheten jf, nå art. 49 TFEU. De franske reglene utgjorde en restriksjon fordi en skattyter som flytter ut av Frankrike behandles mindre fordelaktig enn en skattyter som ikke flytter ut, fordi denne personen blir beskattet når eiendelen blir realisert.²⁸ Videre uttalte domstolen, at selv om det er mulig å få utsettelse med skattebetalingen, gis den ikke automatisk og er underlagt strenge betingelser. Domstolen uttalte at sikkerhetsstillelse i seg selv var en restriksjon, fordi skattyter mister muligheten til å råde over det formuesgode som stilles som sikkerhet.²⁹ I tillegg kunne oppgaveplikten ved utflyttingen og den årlige oppgaveplikten i seg selv bidra til at det forelå en restriksjon.³⁰

Rettferdiggjørelsesspørsmålet ble vurdert på bakgrunn av omgåelseshensynet.³¹ Domstolen fant at omgåelseshensynet i utgangspunktet var relevant, men fant allikevel at regelen ikke var forholdsmessig. Begrunnelsen var at den franske reglen gikk ut langt ut over det som var nødvendig fordi den også rammet utflytting som hadde andre formål. Domstolen uttalte at det ikke kan oppstilles en generell presumsjon for at alle fysiske personers utflytting er skattemotiverte.³² Restriksjonen kunne derfor ikke rettferdiggjøres.

1.4.3 C-470/04 - N

I *N-saken* oppsto spørsmålet om utflyttingsskatt i forhold til de nederlandske reglene om utflyttingsskatt. Saken gjaldt en nederlandsk statsborger som 22. januar 1997 flyttet fra Nederland og bosatte seg i Storbritannia. Flyttingen medførte at skattyter ble skattepliktig for ureali-

²⁷ Lasteyrie, premiss 3.

²⁸ Lasteyrie, premiss 46.

²⁹ Lasteyrie, premiss 47.

³⁰ Lasteyrie, premiss 56.

³¹ Lasteyrie, premiss 64-65.

³² Lasteyrie, premiss 50-54, 60.

sert verdistigning på andeler han eide i nederlandske selskaper. Utsettelse med betalingen var betinget av at skattyter stilte sikkerhet for skattekravet. Den nederlandske skattyteren pantsatte derfor andelene i et av sine selskaper, for å oppfylle vilkårene for utsettelse.³³

På bakgrunn av *Lasteyrie-saken* frafalt nederlandske myndigheter kravet om sikkerhet i april 2004. De pantsatte andelene ble derfor frigitt, men skattekravet som sådan ble allikevel opprettholdt.³⁴

EU-domstolen kom også her til at skattyter som flytter fra Nederland blir behandlet mindre fordelaktig i forhold til en person som beholder sitt bosted i Nederland, fordi en skattyter som flytter ut beskattes tidligere enn en skattyter som blir boende i Nederland. En slik forskjellsbehandling var derfor egnet til å avholde skattyter fra slik utflytting.³⁵ Domstolen fremhevet at utsettelsen ikke ble gitt automatisk idet den var underlagt betingelser, herunder blant annet kravet om sikkerhetsstillelse. Domstolen gjentok sin uttalelse fra *Lasteyrie-saken* om at sikkerhetsstillelsen i seg selv utgjorde en restriksjon.³⁶ Domstolen uttalte at skattyter som flyttet ut ble utsatt for en tidligere og potensielt høyere beskatning som følge av utflyttingen.³⁷ I tillegg bidro kravet oppgaveplikt ved utflytting til at det forelå en restriksjon.³⁸

Rettferdiggjørelsesspørsmålet ble ikke vurdert på bakgrunn av omgåelseshensynet slik som i *Lasteyrie-saken*. Domstolen vurderte spørsmålet på bakgrunn av hensynet til fordeling av beskatningskompetansen mellom statene basert på territorialprinsippet, forbundet med en tidmessig komponent.³⁹ EU-domstolen kom til at oppgaveplikten kunne rettferdiggjøres av dette hensynet, fordi de nederlandske reglene ga ny inngangsverdi ved innflytting.⁴⁰

³³ N, premiss 11-13.

³⁴ N, premiss 14 flg.

³⁵ N, premiss 35.

³⁶ N, premiss 36, *Lasteyrie*, premiss 47.

³⁷ N, premiss 37.

³⁸ N, premiss 38, jf. Generaladvokat Kokotts forslag til avgjørelse, premiss 97, 100-101, 107.

³⁹ N, premiss 46.

⁴⁰ N, premiss 47-50.

I forholdsmessighetsvurderingen fant domstolen at kravet om sikkerhetsstillelse var i strid med etableringsfriheten, fordi informasjons- og bistandsdirektivene utgjorde et mindre inngripende alternativ. Videre understreket domstolen at de nederlandske reglene måtte ha tatt etterfølgende verdifall i betraktning dersom regelen skulle anses for å være forholdsmessig.⁴¹ De nederlandske reglene som sådan kunne ikke rettferdiggjøres.

1.4.4 C- 371/10 - National Grid Indus BV

I *National Grid-saken* behandlet EU-domstolen spørsmålet om beskatning av urealiserte gevinster tilhørende et aksjeselskap. Dette var første gang domstolen behandlet spørsmål om utflyttingsskatt for juridiske personer. National Grid Indus var et nederlandsk aksjeselskap som 15. desember 2000 flyttet sitt faktiske hovedsete fra Nederland til Storbritannia.⁴²

Etter flyttingen av selskapets ledelse, ble selskapet hjemmehørende i Storbritannia iht. Skatteavtalen mellom Nederland og Storbritannia. Samtidig eksisterte selskapet fortsatt som juridisk person i Nederland. Flyttingen utløste utflyttingsskatt for en urealisert valutagevinsten, som for øvrig var selskapets eneste eiendel. De nederlandske reglene ga ikke utsettelse med skattebetalingen frem til faktisk realisasjon, men medførte at selskapet ble gjenstand for en umiddelbar skattlegging.

EU-domstolen kom til at en umiddelbar beskatning ved utflytting utgjorde en restriksjon på etableringsfriheten. Domstolen la også her avgjørende vekt på at nederlandske selskaper som flytter selskapets ledelse til en annen medlemsstat med latente gevinster, blir gjenstand for en umiddelbar beskatning, når slike latente gevinster ikke blir gjenstand for beskatning dersom selskapet fortsatt er bosatt i Nederland. Selskaper som flytter til en annen medlemsstat stilles dermed i en likviditetsmessig dårligere situasjon. Denne forskjellsbehandlingen var derfor egnet til å medføre at skattyter avstår fra slik utflytting.⁴³

Som i N-saken vurderte EU-domstolen rettferdiggjørelsesspørsmålet ut fra hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen i overensstemmelse med territorialprinsippet,

⁴¹ N, premiss 51-54.

⁴² National Grid, premiss 10 flg.

⁴³ National Grid, premiss 37, 41.

basert på en tidmessig komponent.⁴⁴ Domstolen fant at dette hensynet var relevant, og at det i prinsippet var egnet til å rettferdiggjøre restriksjonen.⁴⁵ I motsetning til N-saken var det forholdsmessig at fraflyttingsstaten *ikke* tok etterfølgende verdifall i betraktning.⁴⁶

I forholdsmessighetsvurderingen la domstolen avgjørende vekt på skillet mellom fastsettelsen og innkreving av skatten.⁴⁷ Det er bare forholdsmessig at skattekravet fastsettes på utflyttingstidspunktet.⁴⁸ Hva gjelder innkrevingen kan det ikke kreves umiddelbar betaling av skatteforpliktelsen. Statene må gi skattyter *valget* mellom følgende to alternativer. Skattyter kan enten velge å betale skatten umiddelbart ved utflytting, men må da godta den likviditetsmessige ulempe som følger med dette. Alternativt kan skattyter kreve utsettelse med skattebetalingen, men må da godta de administrative byrder dette innebærer. Dette gir uttrykk for at territorialprinsippet kan ivaretas selv om skattyter gis utsettelse med skattebetalingen. Domstolen gir i tillegg uttrykk for at statene kan kreve sikkerhet og renter for å ivareta risikoen for ikke-inndrivelse.⁴⁹

1.5 Forholdet til tilstøtende bestemmelser

1.5.1 Sktl. § 9-14

Sktl. § 9-14 gir hjemmel for skatteplikt på urealisert gevinst når eiendeler og forpliktelser ”tas ut av norsk beskatningsområde”. Bestemmelsen gjelder for fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler, forpliktelser, omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler, jf. § 9-14 tredje ledd.

Sktl. § 9-14 fjerde ledd unntar imidlertid finansielle eiendeler som eies av fysiske personer bosatt i riket etter § 2-1 første ledd. Dette vil imidlertid være anvendelsesområdet til § 10-70. Bestemmelsene har således ikke et overlappende anvendelsesområde.

⁴⁴ National Grid, premiss 43, N, premiss 42.

⁴⁵ National Grid, premiss 45, 48.

⁴⁶ National Grid, premiss 56.

⁴⁷ National Grid, premiss 51.

⁴⁸ National Grid, premiss 52, jf. Generaladvokatens forslag til avgjørelse, premiss 55-56.

⁴⁹ National Grid, premiss 73-74.

Ved uttak av eiendeler og forpliktelser etter § 9-14 kan skattyter bare kreve utsettelse for visse eiendeler, jf. § 9-14 første ledd jf. tredje ledd bokstav a-c. Det er i tillegg et vilkår at skattyter anses hjemmehørende i riket etter § 2-1 eller § 2-2, eller anses skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat, jf. § 9-14 niende ledd første punktum. I likhet med utsettelse etter § 10-70 var det tidligere et ubetinget vilkår for utsettelse at skattyter stilte betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen.

Ved lovendring av 13. desember 2013 ble bestemmelsen endret slik at betryggende sikkerhet bare skal stilles, dersom det foreligger en *reell risiko* for at skatte og rentekravet ikke kan innføres, jf. § 9-14 niende ledd fjerde punktum. Endringen ble begrunnet i at den gjeldende bestemmelsen om sikkerhetsstillelse i noen tilfeller kan fremstå som unødig tyngende for skattyter, særlig når beløpet er høyt og det er lav risiko for at skatten ikke kan innføres.⁵⁰ I tillegg anførte departementet at den nye regelen ville fjerne en eventuelt tvil om den tidligere bestemmelsen var i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.⁵¹ Endringen må også ses i sammenheng med EFTA-domstolens avgjørelse i *Arcade Drilling-saken*.⁵²

1.5.2 Sktl. § 10-71

Sktl. § 10-71 hjemler skatteplikt for urealisert gevinst på eiendeler mv. ved utflytting av selskap.

Bestemmelsen gjaldt i utgangspunktet skatteplikt for urealisert gevinst ved utflytting av SE-selskaper og SCE-foretak da den ble innført, men ble senere endret til å gjelde alle selskaper som er omfattet av § 2-2 første ledd.⁵³ Ved lov av 10. juni 2011 nr. 16 ble bestemmelsen endret slik at reglen bare kommer til anvendelse dersom selskapet flytter til en stat utenfor EØS, eller til et lavskatteland innenfor EØS hvor selskapet ikke er reelt etablert, jf. § 10-71 annet ledd. Bakgrunnen for denne endringen var de foreslåtte endringene for grenseoverskridende fusjoner og fisjoner.⁵⁴ Endringen må også ses i sammenheng med ESAs grunngitte uttalelse

⁵⁰ Prop. 1 LS (2013-2014) s. 223, pkt. 15.1.

⁵¹ Ibid. s. 223, pkt. 15.1.

⁵² Ibid. s. 225, pkt. 15.3.

⁵³ Lov av 12. desember 2008 nr. 99.

⁵⁴ Prop. 78 L (2010-2011) s. 37, pkt. 10.1, jf. s. 24, pkt. 3.2.

av 2. mars 2011, der ESA konkluderte med at den tidligere § 10-71 var i strid med EØS-avtalen.⁵⁵ Formålet med endringen var derfor å skape mest mulig likebehandling av ulike typer utflytting og uttak til andre EØS-stater.⁵⁶

Dersom et selskap flytter til en stat innenfor EØS eller til et lavskatteland innenfor EØS der selskapet blir reelt etablert, er det § 9-14 som kommer til anvendelse for eiendeler og forpliktelser som tas ut av norsk beskatningsområdet, jf. § 10-71 tredje ledd. I motsetning til § 10-70 og § 9-14 gis det ikke utsettelse med skattebetalingen etter § 10-71.

1.5.3 Sktl. § 2-35

Ved anvendelsen av § 10-70 skal Svalbard likestilles med en stat innenfor EØS-området, jf. § 2-35 annet ledd bokstav b. Regelen er begrunnet i hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet og forhindre omgåelse.⁵⁷

1.6 Avgrensninger og den videre fremstilling

I denne avhandlingen avgrenses det mot å behandle spørsmål om bestemmelsens forhold til skatteavtalene. Hovedformålet med skatteavtalene er å fordele beskatningskompetansen mellom statene, slik at man unngår dobbeltbeskatning.⁵⁸ Dersom Norge sikrer seg beskatningsrett til urealiserte gevinster når skattyter flytter ut, oppstår det bla. spørsmål dette er i strid med skatteavtalene. Av hensyn til oppgavens omfang vil det imidlertid bli for omfattende å behandle dette temaet. Av samme årsak må det avgrenses mot vurderingen av når subjektiv skatteplikt opphører etter § 2-1 tredje ledd og spørsmålet om når skatteavtalemessig bosted foreligger etter OECDs Mønsteravtale Art. 4.⁵⁹

I den videre fremstilling vil det i kap. 2 bli foretatt en analyse av sktl. § 10-70. Problemstillingene som oppstår ift. EØS-avtalen vil bli behandlet løpende der de aktuelle spørsmålene oppstår.

⁵⁵ Grunnlagt uttalelse fra ESA, 2. mars 2011 s. 23 flg.

⁵⁶ Prop. 78 L (2010-2011) s. 37, pkt. 10.1.

⁵⁷ Prop. 1 LS (2010-2011) s. 186, pkt. 11.10.2, jf. s. 187, pkt. 11.10.4.

⁵⁸ Bullen (2005) s. 228.

⁵⁹ OECD Modell Tax Convention on Income and Capital, heretter "Mønsteravtalen".

2 ANALYSE AV SKATTELOVEN § 10-70

2.1 Skattesubjekter som omfattes av § 10-70

2.1.1 Fysiske personer

Skatteplikten etter § 10-70 gjelder for fysiske personer som eier aksjer og andeler mv. på det tidspunkt ”skatteplikten til riket opphører etter bestemmelsene i § 2-1 tredje ledd eller da skattyter skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale”, jf. § 10-70 første ledd første punktum. Henvisningen til § 2-1 tredje ledd innebærer at det kun er *fysiske personer* som forut for utflyttingen har hatt alminnelig skatteplikt til riket etter § 2-1 første ledd som omfattes av utflyttingsskatteregelen. Dette innebærer at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse for *juridiske personer* og fysiske personer med begrenset skatteplikt etter § 2-3.⁶⁰

Bestemmelsen kommer heller ikke til anvendelse for fysiske personer som anses skattemessig bosatt her etter norsk internrett, men som ikke anses bosatt her iht. Skatteavtale.⁶¹ Begrunnelsen for dette er at det gjerne er bostedsstaten som er gitt beskatningsretten etter skatteavtalene, jf. Mønsteravtalen Art. 13 nr. 4. Det kreves derfor at skattyter er bosatt både etter internrett og etter skatteavtalen.

Bestemmelsen kommer imidlertid til anvendelse i de tilfeller der skattyter bosatt i Norge, overfører eiendel til ektefelle skattemessig bosatt i en annen stat, jf. § 10-70 første ledd annet punktum. Det kan argumenteres for at dette ikke er en utflyttingsskatt som sådan fordi en slik overføring innebærer en overdragelse fra et subjekt til et annet. Den alminnelige oppfatning synes å være at uttrykket ”utflyttingsskatt” bør reserveres for tilfeller hvor eierforholdet ikke endres.⁶² Reglen er allikevel inntatt i bestemmelsen for å forebygge omgåelse.⁶³

⁶⁰ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 49, pkt. 11.4.3.1.

⁶¹ Lignings-ABC 2013/14 s. 1433, pkt. 2.1.

⁶² Gjems-Onstad (2013) s. 79.

⁶³ Jf. kap.2.3.3.

2.1.2 Krav om tilknytning

Som nevnt ovenfor kommer § 10-70 bare til anvendelse for personer som har hatt *alminnelig skatteplikt* til riket etter § 2-1 første ledd. Dette innebærer at det kreves at skattyter har en nærmere tilknytning til Norge for at utflyttingen skal utløse skatteplikt.

Etter hovedregelen i § 2-1 første ledd bokstav a om etablering av skatteplikt til Norge, anses en person for å ha alminnelig skatteplikt til Norge dersom vedkommende ”i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode”. Skattyter vil da bli skattepliktig hit for all sin formue og inntekt opptjent både her i Norge og i utlandet, jf. § 2-1 første ledd, jf. niende ledd.

Av forarbeidene til fremgår det imidlertid at skatteplikten gjelder uavhengig av hvor lenge skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge før utflyttingen.⁶⁴ Dette innebærer at skattyter vil være skattepliktig etter § 10-70 med en gang vedkommende oppfyller vilkårene i § 2-1 første ledd, dvs. etter vedkommende har oppholdt seg her i 184 dager. Det oppstår derfor spørsmål om det allikevel bør stilles krav om en minste botid i Norge for at utflyttingen skal utløse skatteplikt etter § 10-70.

Sett i lys av territorialprinsippet kan det argumenteres for at det bør stilles et vist krav om tilknytning, ettersom skattyters opprinnelsesstat kan være berettiget til å beskatte gevinsten. Slik regelen er utformet i dag, innebærer § 10-70 at gevinstbeskatning utløses selv om skattyter har liten eller nærmest ingen tilknytning til Norge. Jo mindre tilknytning skattyter har til Norge jo mindre riktig vil det være at Norge skal beskatte gevinsten. Problemstillingen ble også reist av høringsinstansene ved lovendringen i 2006.⁶⁵ Særlig er dette spørsmålet aktuelt for utenlandske arbeidstakere under midlertidig opphold i Norge.⁶⁶

Sett at en utenlandsk arbeidstaker er utstasjonert i Norge for å arbeide med et prosjekt på vegne av sin arbeidsgiver i utlandet. Dagen før han reiser til Norge for å arbeide får han en opsjon som gir han rett til å kjøpe seg inn i arbeidsgiverens firma etter utført oppdrag i Norge. Ar-

⁶⁴ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 66, pkt. 6.6.3.

⁶⁵ Ibid. s. 66, pkt. 6.6.2.

⁶⁶ L.c.

beidstaker oppholder seg i Norge mer enn 183 dager i løpet av 12 måneder i forbindelse med arbeidet på prosjektet. Arbeidstakeren vil da blir skattepliktig til Norge for sin arbeidsinntekt og verdistigning av den urealiserte opsjonen, selv om denne har minimal tilknytning til Norge.

En slik skatteplikt kan lett virke urimelig overfor personer med midlertidig opphold i Norge, fordi formålet om å forebygge omgåelse ikke gjør seg gjeldende med samme styrke når gevinsten har liten tilknytning til Norge. Sett i sammenheng med den minimale provenyvirkning det gir Norge, vil regelen innebære en unødvendig belastning både for skattyter og ligningsmyndighetene.⁶⁷

Departementet har anført at hensynet til personer med kortvarig opphold i Norge er ivarettatt ved at det gis ny inngangsverdi i de tilfeller der skattyter har bosatt seg i riket etter fødselen og skattemessig bosted opphører etter mindre enn ti års opphold i Norge, jf. § 10-70 sjette ledd.⁶⁸ Dette synes å være i tråd med territorialprinsippet, men ”step-up” regelen er begrenset og avhjelper imidlertid ikke i alle tilfeller.

Til sammenligning er det i § 9-14 gjort unntak i forskrift for fysiske driftsmidler som ikke har hatt ”tilknytning til norsk beskatningsområde i til sammen 12 måneder i løpet av de seks siste årene” før uttak fra norsk beskatningsområde, jf. FSFIN § 9-14-1 første ledd. Regelen innebærer at det her kreves en viss tilknytning til norsk beskatningsområde for at eiendelen skal rammes av utflyttingsskatten.

I forarbeidene til § 9-14 har departementet fremhevet at ”ettersom terskelen for å etablere fast driftsted i Norge etter skatteavtalene ofte er relativt lav, kan forslaget om uttaksbeskatning få stor betydning for eiendeler som for kortere tidsperioder tas inn i og ut av norsk beskatningsområde. Begrunnelsen for uttaksbeskatning i slike tilfeller kan være svakere enn når virksomheten er mer fast etablert i Norge fordi opparbeidelsen av latente gevinster kan være begrenset ved helt kortvarige oppdrag”.⁶⁹ På bakgrunn av de hensyn departementet fremhever

⁶⁷ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 66, pkt. 6.6.2.

⁶⁸ Ibid. s. 66, pkt. 6.6.3.

⁶⁹ Ot.prp. nr.1(2008-2009) s. 56, pkt. 8.5.4.8.

ift. § 9-14 kan det synes at de samme hensynene gjør seg gjeldene også for fysiske personer. Både praktiske og administrative hensyn tilsier at det bør være en minste botid.⁷⁰ Mye taler for at det bør innfortolkes/vedtas et ytterligere unntak i § 10-70 som krever mer enn 183 dager tilknytning.

2.2 Skatteobjekter som omfattes av § 10-70

2.2.1 Innledning

Skatteplikten etter § 10-70 gjelder ”gevinst på eiendel som nevnt i annet ledd” og som skattyter ”eier på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører”, jf. første ledd første punktum. Dette innebærer at eiendeler som skattyter erverver *etter* utflyttingstidspunktet ikke omfattes av beskatningsretten. Bestemmelsens annet ledd presiserer hvilke skatteobjekter som omfattes. De ulike objektgruppene omtales nærmere i det følgende

2.2.2 Aksje, andel og grunnfondsbevis i norsk selskap

For det første omfatter skatteplikten gevinst på ”aksje, andel og grunnfondsbevis i norsk selskap som nevnt i § 2-2 første ledd bokstav a-e”, jf. § 10-70 annet ledd bokstav a. Henvisningen til § 2-2 første ledd bokstav a-d innebærer at skatteplikten kommer til anvendelse for skattytere som eier aksje, andel og grunnfondsbevis i norske aksjeselskap, allmennaksjeselskap, sparebank, annet selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringsselskap og samvirkeforetak.⁷¹

Sktl. § 10-70 vil nok ha størst praktisk betydning for skattytere som eier aksjer og andeler i norske aksje- og allmennaksjeselskap samt selskaper med ubegrenset og blandet ansvar.⁷² For de øvrige eiendelene, særlig grunnfondsbevis og andeler i selskap og sammenslutninger som nevnt i § 2-2 første ledd bokstav b-e, vil nok bestemmelsen ha mindre praktisk betydning fordi disse spesielle selskapstypene sjeldent benyttes for å bygge opp ubeskattet kapital.⁷³

⁷⁰ Ot.prp. nr.1(2008-2009) s. 56, pkt. 8.5.4.8.

⁷¹ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 65, pkt. 6.5.1.

⁷² Ibid. s. 65, pkt. 6.5.2.

⁷³ L.c.

Henvisningen til § 2-2 første ledd bokstav e innebærer at også andeler i verdipapirfond omfattes av bestemmelsen. Sett i lys av formålet om å hindre skattemotivert utflytting kan det innvendes at formålet ikke gjør seg gjeldende i like stor grad for skattytere som har spart eller investert i verdipapirfond. Slike investeringer vil normalt ha en annen karakter enn selskapsinvesteringer.⁷⁴ Departementet har imidlertid anført at nøytraliteten i skattesystemet tilsier at alle objektene i § 2-2 første ledd a-e bør omfattes av bestemmelsen.⁷⁵

Den tidligere § 2-3 tredje ledd hadde en henvisning til § 2-38 som skapte en vanskelig objektavgrensning. Bakgrunn for endringen i 2006 var derfor å gjøre objektavgrensningen mer presis. Selv om nøytralitetshensynet taler for et vidtgående objektbegrep kan det, sett i lys av formålet om å hindre skattemotivert utflytting, se ut til at bestemmelsen har fått et noe vidt objektbegrep.

2.2.3 Andel i norsk selskap som nevnt i § 2-2 annet ledd

For det annet omfatter skatteplikten ”gevinst på andel i norsk selskap som nevnt i § 2-2 annet ledd”, jf. § 10-70 annet ledd bokstav b. Selskaper som nevnt i § 2-2 annet ledd er ikke selvstendige skattesubjekter og omtales gjerne som deltakerlignet selskap. At et selskap er deltakerlignet innebærer at deltakerne i selskapet blir lignet hver for seg for sin andel i selskapets formue og inntekt, jf. § 4-40 og §§ 10-40 til 10-45. Slike selskaper kan typisk være ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi og andre selskaper som omfattes av selskapsloven.⁷⁶

Når selskapet ikke er eget skattesubjekt oppstår det spørsmål om hvor selskapet skal anses hjemmehørende. Det avgjørende for hvor selskapet skal anses hjemmehørende i slike tilfeller må være hvor deltakeren skal anses skattemessig bosatt.⁷⁷ Dersom deltakeren er skattemessig bosatt i Norge vil også selskapet anses skattemessig hjemmehørende i Norge.

⁷⁴ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 65, pkt. 6.5.2.

⁷⁵ Ibid. s. 65, pkt. 6.5.3.

⁷⁶ Lov av 21. juni 1985 nr. 83.

⁷⁷ Zimmer (2009a) s. 24.

Begrunnelsen for at slike selskaper omfattes av § 10-70 er for å unngå at skattyter flytter til utlandet, for deretter å la virksomheten opphøre i Norge, før andelene realiseres i utlandet.⁷⁸ Dersom en deltakeren flytter til utlandet slik at det alminnelige skatteplikten til riket opphører, kan skattyter allikevel være *begrenset skattepliktig* til riket for inntekt av virksomhet som ”drives eller bestyres herfra”, jf. § 2-3 første ledd bokstav b.

2.2.4 Aksje og andel i tilsvarende utenlandsk selskap

For det tredje omfatter skatteplikten ”aksje og andel i tilsvarende utenlandsk selskap som nevnt i bokstav a eller b”, jf. § 10-70 annet ledd bokstav c. Det innebærer at utflyttingsskatten får anvendelse uavhengig av hvor selskapet er hjemmehørende. ”Tilsvarende utenlandsk selskap” må forstås som at utenlandske selskaper med samme selskapsstruktur som de norske selskapsformene nevnt i § 2-2 første ledd bokstav a-e eller § 2-2 annet ledd også omfattes av bestemmelsen. Bakgrunnen for at aksje og andel i utenlandsk selskap også er omfattet av bestemmelsen, er for å hindre skattemotivert utflytting når skattyter har opparbeidet latente gevinster i utenlandske selskaper.⁷⁹ En forutsetning for skatteplikt er imidlertid at skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge forut for utflyttingen, jf. § 2-1 første ledd, jf. niende

2.2.5 Tegningsrett til aksje, opsjon og annet finansielt instrument

2.2.5.1 Generelt

Den siste gruppen skatteobjekter som omfattes av bestemmelsen er ”tegningsrett til aksje, opsjon og annet finansielt instrument” knyttet til norsk eller utenlandsk selskap, jf. § 10-70 annet ledd bokstav d.

Tegningsrett til aksje, opsjon eller andre finansielle instrument innebærer i utgangspunktet at mottakeren har en valgmulighet om han ønsker å benytte seg av tegningsretten eller ikke. Tegningsrettene er gjerne knyttet opp mot en viss innløsningstid, slik at mottakeren må vente en bestemt tid før han får rett til å innløse rettigheten. Dersom slike tegningsretter blir beskattet ved utflytting, innebærer det i realiteten at skattyter blir skattepliktig for eiendel han faktisk ikke eier.

⁷⁸ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 53, pkt. 11.4.5.

⁷⁹ Ibid. s. 49, pkt. 11.4.3.1.

2.2.5.2 Opsjoner i arbeidsforhold

Av forarbeidene fremgår det uttrykkelig at opsjoner i arbeidsforhold skal omfattes av utflyttingsregelen. Bakgrunnen for at slike verdipapirer er tatt inn i bestemmelsen er fordi det kan knytte seg store latente gevinster til disse og at det derfor kan være skattemessig ønskelig å flytte til utlandet før opsjonen innløses eller realiseres.⁸⁰ Opsjoner i arbeidsforhold skal imidlertid ikke beskattes som kapitalgevinst, men inngå i grunnlaget for personinntekt.⁸¹ Dette kunne med fordel vært presisert klarere i lovteksten.⁸²

Sett at skattyter mottar en opsjon fra arbeidsgiver når han er skattemessig bosatt i Norge. Opsjonen kan innløses etter tre år og premieinnbetaling skal først skje ved innløsning av opsjonen. Dersom skattyter bosetter seg i utlandet f.eks i forbindelse med et utenlandsoppdrag for arbeidstaker, vil utflyttingen fra Norge innebære at opsjonen blir skattepliktig som om den var innløst på utflyttingspunktet.

Det oppstår en rekke spørsmål i forbindelse med utflytting dersom skattyter har ervervet en opsjon i arbeidsforhold. Blant annet kan det reises spørsmål om hvilke konsekvenser det vil ha at opsjoner i arbeidsforhold skal behandles som personinntekt, om det foreligger en plikt for arbeidsgiver til å innberette, fordele og foreta forskuddstrekk eller er det tilstrekkelig at den ansatte selv f.eks stiller sikkerhet.⁸³ De ulike problemstillingene er ikke gitt noen nærmere presiseringer verken i lovteksten eller forarbeidene. Den alminnelige oppfatning synes imidlertid å være at § 10-70 kun regulerer beskatning av den utflyttede skattyteren og at bestemmelsen ikke medfører ytterligere plikter for arbeidsgiver.⁸⁴

⁸⁰ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 66, pkt. 6.5.3.

⁸¹ L.c.

⁸² Johansen (2011) s. 64.

⁸³ Johansen (2011) s. 64, Naas m.fl. (2011) s. 252.

⁸⁴ Naas m.fl. (2011) s. 252.

2.3 Den skatteutløsende begivenhet

2.3.1 Generelt om innvinning

Etter § 10-70 første ledd første punktum er gevinst på aksjer og andeler mv. skattepliktig ”som om aksjen eller andelen var realisert siste dag før skatteplikten til riket opphører” etter bestemmelsene i § 2-1 tredje ledd eller når skattyter skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale. At *urealisert gevinst* er skattepliktig *som om gevinsten var realisert* innebærer at man i utflyttingssituasjonene har innført et nytt innvinningskriteriet. Utflytting som innvinningskriteriet er dermed et unntak fra hovedregelen om at kapitalgevinster innvinnes ved realisasjon.⁸⁵ Skatteevneprinsippet og hensynet til skattyters likviditet tilsier imidlertid at en slik beskatning kan virke urimelig overfor personlige skattytere, med mindre vedkommende får utsettelse med betalingen.

Skatteplikt for aksjer og andeler mv. utløses enten siste dag før ”skatteplikten til riket opphører etter bestemmelsene i § 2-1 tredje ledd” hvor det ikke foreligger skatteavtale eller ”da skattyter skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale” hvis en slik eksisterer, jf. § 10-70 første ledd første punktum. Bakgrunnen for at innvinningskriteriet er satt til ”siste dag før” skatteplikten til riket opphører, er kun for å gi klarhet i rekkefølgen av begivenhetene.⁸⁶ Der- som dette ikke var gjort kunne det oppstått tvil om utflytting etter skatteavtalene eller innvinning skjedde først.

I den tidligere § 2-3 tredje ledd som gjaldt frem til 2006, var ikke innvinningskriteriet utflyttingen, men den senere realisasjon av aksjen, forutsatt at denne ble realisert innen fem år etter utflyttingen.⁸⁷ Tidspunktet for beregning av utflyttingsskatten var bare knyttet opp til tidspunktet for når bosted opphørte etter norsk intern rett.⁸⁸ Dette viste seg som allerede nevnt å være problematisk i forhold til skatteavtalene fordi Norges beskatningsrett ofte var begrenset i skatteavtale slik at tilflytningslandet var gitt eksklusiv beskatningsrett.⁸⁹ Når skattyter flytter til et land som Norge har skatteavtale med, er det en forutsetning for å kunne gjennomføre

⁸⁵ Zimmer (2009b) s. 121-122.

⁸⁶ Gjems-Onstad (2013) s. 80.

⁸⁷ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 45, pkt. 11.2.1.

⁸⁸ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 67, pkt. 6.7.2.1.

⁸⁹ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 45, pkt. 11.2.1.

beskatningen at Norge ikke har frafalt beskatningsretten til aksjene eller andelene i skatteavtalen.⁹⁰

I skatteavtalene som bygger på OECDs Mønsteravtale er beskatningsretten til aksjegevinster gitt til den stat hvor skattyteren er bosatt etter skatteavtalen, jf. Mønsteravtalen Art. 13 nr. 4. I en utflyttingssituasjon vil vedkommende etter skatteavtale som regel anses bosatt i tilflyttingsstaten før bosted opphører etter skatteloven. I forarbeidene til § 10-70 ble det derfor lagt vekt på at skjæringstidspunktet måtte fastsettes slik at skatteplikten inntreffer i det tidsrom der skattyteren fortsatt både er omfattet av alminnelig skatteplikt til Norge etter skatteloven, og ikke er blitt å anse som skattemessig bosatt i tilflytningslandet etter skatteavtalen.⁹¹

2.3.2 Utflytting

Skatteplikten utløses som nevnt både ved opphør av alminnelig skatteplikt etter intern rett og etter skatteavtalene. Dersom skattyter flytter til et skatteavtaleland, vil tidspunktet for utflyttingen være dagen før det tidspunkt da skattyter anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale. I slike tilfeller vil det avgjørende være når skatteavtalemessig bosted foreligger etter den aktuelle skatteavtalen.

Dersom skattyter flytter til en stat Norge ikke har skatteavtale med vil tidspunktet for utflyttingen knytte seg til opphør av subjektiv skatteplikt etter § 2-1 tredje ledd.⁹² Dersom skattyter har vært bosatt i Norge minst ti år, jf. § 2-1 tredje ledd bokstav b, og tar fast opphold i utlandet 1. januar 2014, vedkommende skattyter vil tidligst anses utflyttet etter norsk intern rett 1. januar 2018.⁹³

2.3.3 Overføring av aksjer og andeler mv. til ektefelle bosatt i utlandet

Av § 10-70 første ledd annet punktum fremgår det at skatteplikt for gevinst på aksjer og andeler mv. gjelder ”tilsvarende (...) ved overføring av eiendel (...) til ektefelle som er skattemessig bosatt i annen stat”. Bestemmelsen innebærer at overføring til ektefelle skattemessig bo-

⁹⁰ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 67, pkt. 6.7.2.1.

⁹¹ Ibid. s. 69, pkt. 6.7.2.3.

⁹² Ibid. s. 67, pkt. 6.7.2.3.

⁹³ L.c.

satt i utlandet skal likestilles med utflytting, selv om bosted ikke endres for noen av ektefelle-
ne.⁹⁴ Slike overføringer kan i stor grad tenkes å være skattemotivert og bør derfor være skat-
tepliktig på samme måte som når aksjonæren selv flytter ut av Norge.⁹⁵

Det kan her reises spørsmål om også de øvrige bestemmelsene i § 10-70 kommer til anven-
delse ved overføring aksjer og andeler mv. til ektefelle bosatt i utlandet. F.eks om reglen om
utsettelse kommer til anvendelse på slike overføringer.⁹⁶ Når lovgiver har valgt å bruke ordly-
den ”tilsvarende gjelder” taler dette for at de øvrige bestemmelsene i § 10-70 får anvendelse
på skatt som utløses av slik overføring. I Lignings-ABC 2012/14 er det gjennomgående be-
nyttet en slik terminologi under beskrivelsen av hvert enkelt ledd i § 10-70.⁹⁷ Konklusjonen
synes derfor å være at hele § 10-70 kommer til anvendelse ved overføringer til ektefelle.⁹⁸

Det kan videre stilles spørsmål om overføring til *andre enn ektefelle* rammes av utflyttings-
skatten i § 10-70.⁹⁹ Gaveoverføring anses ikke som realisasjon etter, jf. § 9-2 tredje ledd bok-
stav a. Dette innebærer at skattyter kan overføre aksjer og andeler mv. til f.eks en annen per-
son enn ektefelle, barn over 17 år eller et heleid aksjeselskap bosatt/hjemmehørende i utlan-
det, uten at overføringen anses som realisasjon etter § 10-70.¹⁰⁰ Det fremkommer verken av
lovteksten eller forarbeidene hvorvidt slike gaveoverføringer rammes av utflyttingskatten i §
10-70.

Det kan tenkes at lovgiver antar at formålet om å forebygge omgåelse ikke gjør seg gjeldende
ved slike tilfeller, fordi giveren fortsatt er skattemessig bosatt i Norge. På den annen side kan
skattyter overføre aksjene som gave til en person bosatt i utlandet før vedkommende selv flyt-
ter ut, for senere å få aksjene overført tilbake til seg selv etter at skatteplikten til riket opphø-
rer. Dersom aksjene overføres som gave til en annen enn ektefelle bosatt i utlandet, kan tred-

⁹⁴ Op.cit. s. 70, pkt. 6.8.1.

⁹⁵ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 48, pkt. 11.4.3.1.

⁹⁶ Zimmer (2009a) s. 314.

⁹⁷ Lignings-ABC 2013/14 s. 1432-1438.

⁹⁸ Zimmer (2009a) s. 314.

⁹⁹ L.c.

¹⁰⁰ L.c.

jemannen f.eks overføre aksjene videre til ektefelle skattemessig bosatt i utlandet uten at skatteplikten utløses etter § 10-70.

Det er imidlertid et spørsmål om slike omgåelser kan rammes av den ulovfestede omgåelsesnormen. Dersom skattyter bosatt i Norge overfører aksjer til person bosatt i en stat hvor Norge ikke har utleverings- eller bistandsavtale, kan det tenkes at det vil bli praktisk vanskelig å benytte omgåelsesnormen for skattlegge aksjegevinsten, med mindre skattyter flytter tilbake til Norge med aksjene, og dette synes imidlertid tvilsomt dersom omgåelse er formålet med flyttingen.

2.4 Tidfesting

Etter sktl. § 14-25 skal gevinst og tap på eiendel som nevnt i § 10-70 annet ledd ”tas til inntekt eller fradras siste dag før skatteplikten til riket opphører etter bestemmelsene i § 2-1 tredje ledd eller da skattyter anses bosatt i en annen stat etter skatteavtalene”. Utgangspunktet i norsk skatterett er at gevinst på aksjer mv. tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. § 14-2. Tidfestingsregelen i § 14-25 er således en særregel for tidfesting av gevinst og tap ved utflytting.¹⁰¹ Bestemmelsen innebærer at den skattepliktige gevinsten tidfestes og innvinnes siste dag før skatteplikten til riket opphører. Tilsvarende skal gjelde for tidfesting av tap.¹⁰²

Dersom skattyter flytter til et land Norge ikke har skatteavtale med, og skattyter har bodd i Norge minst ti år, innebærer regelen at gevinsten tidfestes siste dag før utløpet av det tredje året etter at skattyter har tatt fast opphold i utlandet.¹⁰³

2.5 Terskelbeløp

I § 10-70 fjerde ledd er det gjort et unntak fra skatteplikten dersom ”samlet gevinst for alle skattepliktige aksjer og andeler som fratrasket fradragsberettiget tap ikke overstiger 500.000 kroner”. Bestemmelsen innebærer at reglene om utflyttingsskatt bare kommer til anvendelse dersom samlet netto gevinst for alle skattepliktige aksjer og andeler mv. overstiger 500.000

¹⁰¹ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 67, pkt. 6.7.1.3.

¹⁰² L.c.

¹⁰³ Gjems-Onstad (2013) s. 84.

kroner. Begrunnelsen for at det er satt et terskelbeløp for at utflyttingsskatt skal utløses må være at en gevinst på 500.000 kroner eller mindre ikke gir skattyter tilstrekkelig incitament til å flytte ut.¹⁰⁴ Det må bemerkes at beløpet er et terskelbeløp, og ikke et bunnbeløp. Dersom det hadde vært et bunnbeløp ville regelen medført at det ble gitt et bunnfradrag i den skattepliktige gevinsten. Et terskelbeløp medfører imidlertid at skatteplikten inntreffer så fort gevinsten overstiger terskelbeløpet og at gevinsten i sin helhet blir skattepliktig.¹⁰⁵

Dersom skattyter har en samlet gevinst eller tap på opp til 500.000 utløses ingen skatteplikt. I slike tilfeller skal det ikke fastsettes noen latent gevinst ved opphør av skatteplikten.¹⁰⁶ Likevel synes det å følge av regelen at skattyter må gi opplysninger til ligningsmyndighetene, for å vise at han ikke har gevinster som overstiger terskelbeløpet.

Dersom skattyter har en samlet gevinst som overstiger 500.000 vil hele gevinsten være skattepliktig. Det er skattyters samlede netto gevinst eller tap som er avgjørende, det vil si at man ved beregningen av terskelbeløpet skal gjøre fratrekk for fradragsberettigede tap i den skattepliktige gevinsten.¹⁰⁷ Dersom skattyter har et latent tap må også dette overstige terskelbeløpet på netto 500.000 kroner for at skattyter skal kunne få fradrag for tapet.

I forbindelse med utarbeidelsen av § 10-70 foreslo departementet at terskelbeløpet skulle settes til 200.000 kroner. Høringsinstansene påpekte at en gevinst på 200.000 kroner ikke ville gi grunnlag for utflytting før realisasjon av gevinsten, og at hensynet bak reglene tilsa at terskelbeløpet burde settes vesentlig høyere, samtidig ble det påpekt at et høyere terskelbeløp kunne hindre at mange skattytere ble rammet av de nye reglene.¹⁰⁸ For å skjerme skattytere med små gevinster for beskatning, foreslo departementet at reglene om utflyttingsskatt kun skulle komme til anvendelse på urealiserte gevinster eller latente tap som overstiger 500.000 kroner.¹⁰⁹ Spørsmålet er imidlertid om et terskelbeløp på 500.000 kroner gir skattyter tilstrekkelig

¹⁰⁴ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 71, pkt. 6.9.1.2.

¹⁰⁵ Ibid. s. 71, pkt. 6.9.1.3.

¹⁰⁶ Lignings-ABC 2013/14 s. 1434, pkt. 2.4.

¹⁰⁷ Ot.prp. nr. 1(2006-2007) s. 71, pkt. 6.9.1.1.

¹⁰⁸ Ibid. s. 71, pkt. 6.9.1.2, jf. pkt. 6.9.1.3.

¹⁰⁹ Ibid. s. 71, pkt. 6.9.1.3.

incitament til å flytte ut. Ut fra et omgåelseshensyn kan det synes at beløpet er for lavt.¹¹⁰ Dersom skattyter har en gevinst på 500.001 kroner vil skatten utgjøre 140.000 kroner. Beløpet må antas å måtte være vesentlig høyere før den latente skatten får avgjørende betydning for valg av bosted.¹¹¹ Til sammenligning er terskelbeløpet ved uttak etter § 9-14 satt til 1 millioner kroner for finansielle eiendeler og 5 millioner for øvrige eiendeler, jf. FSFIN § 9-14-2.

Det oppstår her et spørsmål om man ved beregningen av terskelbeløpet skal se ektefellenes verdier samlet eller hver for seg.¹¹² I forarbeidene til § 10-70 er det ikke presisert hvorvidt terskelbeløpet skal gjelde for hver av ektefellene eller om deres verdier skal ses samlet. Skatteplikten etter § 10-70 første ledd første punktum retter seg mot gevinst på eiendel ”som skattyter eier” på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører. Ordlyden taler for at det i bestemmelsen er ment å være en individuell utflyttingsskatt. Videre følger det av Lignings-ABC 2013/14 s. 1434 pkt. 2.4. at det er den enkelte ektefelles netto gevinst som skal vurderes opp mot beløpsbegrensningen. Det alminnelige prinsipp må derfor være at familiemedlemmer skal vurderes hver for seg.¹¹³ Dette kan imidlertid gi omgåelsesmuligheter.

Bestemmelsen reiser også spørsmål om gevinst til mindreårige barn skal inngå i beregningen av foreldrenes terskelbeløp.¹¹⁴ Av § 2-14 følger det at inntekt og formue for barn under 17 år lignes sammen med foreldrenes inntekt og formue. Av forarbeidene fremgår det at det samme skal gjelde ved anvendelse av § 10-70.¹¹⁵ Regelen innebærer således at gevinst tilhørende barn under 17 år, skal tas med i beregningen av foreldrenes terskelbeløp.

Dersom en aksjonær har 1.500.000 kroner i samlet netto urealisert gevinst kan han overføre aksjer med 500.000 i urealisert gevinst til sin kone og tilsvarende sum til sitt barn over 17 år, før de flytter fra Norge. Disse overføringene vil ikke være skattepliktige i Norge forutsatt at både ektefelle og barnet er bosatt i Norge før utflyttingen jf. Punkt 2.3.3 ovenfor. Utflyttingsskatt etter § 10-70 vil på grunn av terskelbeløpet, ikke bli utløst for noen av de tre personene.

¹¹⁰ Gjems-Onstad (2012) s. 978.

¹¹¹ L.c.

¹¹² Zimmer (2009a) s. 310.

¹¹³ L.c.

¹¹⁴ L.c.

¹¹⁵ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 72, pkt. 6.9.1.3.

På en slik måte kan skattyteren unngå gevinstbeskatning og deretter realisere gevinsten f.eks i et lavskatteland.

2.6 Beregning av skattepliktig gevinst og fradragsberettiget tap

2.6.1 Beregning av utgangsverdi

Ved gevinstberegningen fastsettes utgangsverdien til ”markedsverdien på det tidspunktet realisasjon anses å ha funnet sted”, jf. § 10-70 femte ledd første punktum. Ettersom aksjene og andelene ikke realiseres mot vederlag er det aksjene eller andelenes markedsverdi på tidspunktet for utflyttingsbeskatningen som legges til grunn.¹¹⁶ Dersom skattyter har vært bosatt i Norge mer enn ti år før utflyttingen, og Norge ikke har skatteavtale med denne staten, innebærer regelen at aksjene eller andelene verdsettes siste dag før utløpet av det tredje året etter skattyteren har tatt fast opphold i utlandet.¹¹⁷

Ved fastsettelse av markedsverdi for børsnoterte aksjer benyttes denne dagens gjennomsnittlige omsetningskurs, eventuelt kjøperkurs der omsetningskurs ikke finnes.¹¹⁸

Ved fastsettelse av verdien på unoterte aksjer og andeler mv. oppstår det imidlertid enkelte problemer fordi det ikke finnes en tilsvarende angivelse av markedsverdien for slike aksjer.¹¹⁹ Dersom aksjen ikke har vært omsatt til en uavhengig kjøper i rimelig nær tid forut for utflyttingen kan det være vanskelig å fastsette markedsverdien.¹²⁰

Dersom det ikke foreligger en kjent markedsverdi følger det av lovteksten at utgangsverdien skal fastsettes ved skjønn, jf. § 10-70 femte ledd tredje punktum. Lovtekst og forarbeider gir imidlertid ingen nærmere veiledning for hvordan dette skjønnnet skal utøves. Flere av høringsinstansene påpekte denne problemstillingen og ga uttrykk for at det burde fastsettes en beregningsmetode for skjønnnet, slik at skjønnnet kan bli utøvet så rettferdig og nøytral som mulig.¹²¹

¹¹⁶ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 73, pkt. 6.9.3.1.

¹¹⁷ Gjems-Onstad (2013) s. 82.

¹¹⁸ Lignings-ABC 2013/14 s. 1435, pkt. 2.7.1.

¹¹⁹ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 73, pkt. 6.9.3.1.

¹²⁰ Ibid. s. 73, pkt. 6.9.3.2.

¹²¹ L.c.

Departementet foreslo imidlertid at de skulle komme tilbake til en eventuell beregningsmetode etter at ligningsmyndighetene hadde opparbeidet praksis knyttet til reglene og foretatt en evaluering av disse.¹²² Det kan imidlertid stilles spørsmål om hva ligningsmyndighetene skal basere sin praksis på inntil det fastsettes retningslinjer for utøvelsen av skjønnets.¹²³ Det fremgår av § 10-70 femte ledd fjerde punktum at departementet er gitt myndighet til å fastsette forskrift om verdsettelsen. Pr. dags dato er det fortsatt ikke gitt noen slik forskrift. Dette synes å være uheldig både for skattyter og ligningsmyndighetene.

2.6.2 Beregning av inngangsverdi

Av § 10-70 femte ledd annet punktum følger det at bestemmelsene i §§ 10-33 til 10-36 og § 10-44 gjelder ”så langt de passer”. Henvisningen innebærer at inngangsverdien skal fastsettes etter de alminnelige regler om gevinstberegning. Utgangspunktet er dermed at inngangsverdien fastsettes til historisk kostpris, med tillegg for eventuelle reguleringer.¹²⁴

En særregel gjelder for skattyter som har bosatt seg i Norge etter fødselen, og som ikke omfattes av § 2-1 tredje ledd bokstav b, jf. § 10-70 sjette ledd første punktum. Vedkommende skattyter kan kreve at inngangsverdien ”fastsettes til markedsverdien” på det tidspunktet skattyter ble bosatt i Norge. At skattyter ”kan” kreve ny inngangsverdi må forstås som at skattyter kan velge mellom historisk kostpris eller markedsverdi. Vedkommende skattyter kan dermed velge den beregningsmetoden som vedkommende selv synes er gunstig.¹²⁵ Begrunnelsen for regelen er å skjerme personer som eide aksjer og andeler før de ble skattemessig bosatt i Norge. Ved at skattyter gis ny inngangsverdi vil det bare verdistigningen som er opparbeidet etter innflyttingen som blir gjenstand for beskatning.¹²⁶ Dette synes å være i tråd med både omgåelsestankegangen og territorialprinsippet. Uten en slik særregel kunne beregningen virket urimelig for disse skattyterne, fordi bruk av historisk kostpris innebærer at verdistigning oppstått *før* skattyter ble bosatt i Norge også blir gjenstand for norsk beskatning.¹²⁷

¹²² Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 74, pkt. 6.9.3.3.

¹²³ Zimmer (2009a) s. 312.

¹²⁴ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 72, pkt. 6.9.2.1.

¹²⁵ Ibid. s. 73, pkt. 6.9.2.3.

¹²⁶ L.c.

¹²⁷ Zimmer (2009c) s. 121.

Regelen er imidlertid noe begrenset i det bestemmelsen bare kommer til anvendelse for skattytere som har bosatt seg i Norge etter fødselen. I tillegg kreves det at vedkommende har vært bosatt i Norge mindre enn ti år. Dersom vedkommende f.eks er født i Norge, og er under ti år ved utflyttingen, kan det ikke kreves ny inngangsverdi.¹²⁸ Dersom skattyter igjen blir bosatt i Norge og vedkommende innen ti år flytter ut, må regelen i § 10-70 sjette ledd første punktum likevel antas å komme til anvendelse.¹²⁹

En ytterligere begrensning er at bestemmelsen kun gjelder for de aksjer og andeler skattyter eide da han ble bosatt i Norge. Dersom skattyter erverver eller realiserer aksjer og andeler under oppholdet i Norge, vil den alminnelige regelen om historisk kostpris komme til anvendelse.¹³⁰ Dersom skattyter f.eks selger aksjer som vedkommende eide før innflyttingen, innebærer regelen at verdistigning opparbeidet *før* innflytting allikevel blir gjenstand for Norsk beskatning. Det kan kanskje tenkes at reglene om omvendt kredit vil avhjelpe dette noe. Det synes imidlertid noe uklart hvorfor departementet har begrenset regelen på denne måten. Dersom Norge konsekvent hadde gitt ”step-up”¹³¹ til skattytere som bosetter seg i Norge, ville bare *verdistigningen opptjent etter innflyttingen, være omfattet av norsk beskatning*.¹³² Dette synes imidlertid å bekrefte at det sentrale hensyn bak § 10-70 er omgåelseshensynet og ikke en fordeling av beskatningskompetansen i tråd med territorialprinsippet.¹³³

Det kan også reises spørsmål om ikke verdsettelsen vil bli problematisk dersom skattyter krever ny inngangsverdi.¹³⁴ Det kan kanskje være flere år siden skattyter bosatte seg i Norge, og det kan tenkes at det vil være vanskelig å verdsette aksjer mv. flere år tilbake i tid. Verken lovteksten eller forarbeidene gir veiledning på dette punkt.

¹²⁸ Gjems-Onstad (2013) s. 84.

¹²⁹ Jf. pkt. 2.10.3.

¹³⁰ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 73, pkt. 6.9.2.1.

¹³¹ dvs. at tilflyttingsstaten fastsetter inngangsverdi på aksjer mv. til markedsverdi ved innflytting.

¹³² Generaladvokat Kokotts forslag til avgjørelse i C- 470/04 N, premiss 107.

¹³³ Zimmer (2009c) s. 121, fotnote 22.

¹³⁴ Ibid. s. 122.

2.6.3 Endret beregning av gevinst og tap etter utflytting

2.6.3.1 Verdiendring etter utflyttingstidspunktet

Dersom aksjene eller andelene selges til en lavere verdi enn verdien fastsatt på utflyttingstidspunktet oppstår det spørsmål om hvilken verdi som skal legges til grunn som utgangsverdi.

Av § 10-70 niende ledd bokstav a første punktum fremgår det at dersom skattyter realiserer aksjer og andeler til en *lavere verdi* enn verdien fastsatt ved gevinstberegningen på utflyttingstidspunktet, ”kan skattyteren kreve å få redusert utlignet skatt på aksjen eller andelen som om gevinsten var fastsatt etter faktisk realisasjonsverdi.” Regelen innebærer at skattyter må ”kreve” at faktisk realisasjonsverdi legges til grunn, verdiendringen skjer altså ikke automatisk. Begrunnelsen for regelen er å sikre at skattyter som realiserer aksjer og andeler i utlandet etter utflyttingen, likestilles med skattytere som realiserer aksjer eller andeler i Norge.¹³⁵ Det er således en EØS-tankegang bak bestemmelsen.

Dersom aksjer og andeler mv. realiseres til en *høyere verdi* enn den verdi som ble lagt til grunn ved beregningen på utflyttingstidspunktet skal det imidlertid ikke foretas en endret beregning av den fastsatte gevinsten.¹³⁶ Begrunnelsen for dette må antas å være at verdiøkningen etter utflyttingen knytter seg til verdistigning oppstått i tilflyttingsstaten.

Realisasjonsverdien kan imidlertid ikke settes lavere enn inngangsverdien, jf. § 10-70 niende ledd bokstav a annet punktum. Dersom det er beregnet en gevinst ved utflytting og aksjene senere selges med tap blir ikke gevinsten i skattepliktig, og det gis heller ikke fradrag for tap. Det vil således ikke være mulig å benytte realisasjonsverdien for å øke et latent tap.¹³⁷

Av forarbeidene fremgår det at skattyter har en valgmulighet mellom å benytte den faktiske salgsprisen fremfor den beregnede verdien på utflyttingstidspunktet. Valgmuligheten vil først og fremst ha betydning for skattytere som har aksjer eller andeler som synker i verdi etter utflyttingen, og skattytere som har ubenyttet skjerming knyttet til aksjene.¹³⁸ Skattyter kan

¹³⁵ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 81, pkt. 6.10.6.1.

¹³⁶ Lignings-ABC 2013/14 s.1437, pkt. 2.12.1.

¹³⁷ Gjems-Onstad (2013) s. 83.

¹³⁸ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 50, pkt. 11.4.3.3.

dermed få lagt til grunn den beregningsverdien som er mest gunstig ved hver enkelt transaksjon, for hver enkelt aksjepost.¹³⁹

Retten til å velge mellom faktisk realisasjonsverdi og utgangsverdien fastsatt på utflyttingstidspunktet gjelder uavhengig av om skattyter har fått utsettelse med skattebetalingen.¹⁴⁰ Dersom skattyter har betalt skatten på utflyttingstidspunktet, gis det forholdsmessig refusjon av det innbetalte beløp hvis aksjer og andeler mv. realiseres til en lavere verdi enn verdien beregnet på utflyttingstidspunktet, jf. FSFIN § 10-70-2 første ledd første punktum.

Dersom retten til utsettelse med skattebetalingen faller bort,¹⁴¹ kan skattyter kreve å få redusert den utlignede skatten som om gevinsten var fastsatt etter verdien på det tidspunkt retten til utsettelse bortfalt, jf. FSFIN § 10-70-2 første ledd annet punktum. Dersom skattyter etter dette realiserer aksjen eller andelen kan vedkommende kreve forholdsmessig refusjon dersom eiendelens faktiske realisasjonsverdi er lavere enn verdien som ble fastsatt på utflyttingstidspunktet, jf. FSFIN § 10-70-2 første ledd første punktum. Disse reglene innebærer at skattyter har en viss mulighet til å utløse skatteplikt på et tidspunkt han selv anser som gunstig, selv om han ikke ønsker å selge aksjen eller andelen.¹⁴² Samtidig taler omgåelseshensynet for at det tas hensyn til verdiendringer etter utflyttingstidspunktet.

Valg av realisasjonsverdien gjelder imidlertid ikke ved gaveoverføring til tredjemann (annen enn ektefelle) som ikke er skattemessig bosatt i Norge, jf. § 10-70 niende ledd bokstav a siste punktum siste alternativ. Regelen er ikke nærmere begrunnet i forarbeidene. Bestemmelsen er i klar motstrid med hensynet til å sikre at skattytere som realiserer aksjer og andeler i utlandet etter utflytting, likestilles med skattytere som realiserer aksjer og andeler i Norge. Departementet har kanskje tenkt at dersom utgangsverdi skal settes til faktisk realisasjonsverdi ville dette innebære at realisasjonsverdien ved gaveoverføringer var lik null. Det må uansett antas

¹³⁹ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 50, pkt. 11.4.3.3.

¹⁴⁰ Zimmer (2009a) s. 312.

¹⁴¹ Jf. kap.2.9

¹⁴² Op.cit. s. 312.

at en slik forskjellsbehandling er begrunnet i omgåelseshensynet. En slik regel kan virke urimelig for skattyter og bestemmelsen kan tenkes å være i strid med EØS-avtalen.¹⁴³

Valg av realisasjonsverdien gjelder heller ikke ved tap, jf. § 10-70 niende ledd bokstav a siste punktum første alternativ. Dersom det er beregnet et tap på utflyttingstidspunktet, innebærer bestemmelsen at realisasjonsverdien er irrelevant.¹⁴⁴ Skattyteren får således ikke fradrag for større tap enn det som ble beregnet ved utflyttingen dersom aksjene eller andelene mv. har *sunket ytterligere i verdi*.¹⁴⁵ Dette kan ses som et logisk motstykke til gevinstreglene der verdien er sunket i verdi.¹⁴⁶ Dersom det etter realisasjon viser seg at aksjene eller andelene mv. har *økt i verdi* slik at tapet er mindre enn tap fastsatt på utflyttingstidspunktet skal det heller ikke tas hensyn til realisasjonsverdien. Denne løsningen synes å være i samsvar med territorialprinsippet, men kan synes noe ulogisk når verdien er steget etter utflyttingen. Ordlyden er imidlertid klar og neppe til å komme utenom.¹⁴⁷ Lignings-ABC 2012/13 pkt. 2.12.3 kan synes å legge til grunn at etterfølgende verdiøkning skal tas i betraktning.¹⁴⁸ Det er imidlertid uheldig at Lignings-ABC går i mot klar ordlyd.

2.6.3.2 Korrigering av lavt eller ikke beskattet utbytte

Av § 10-70 niende ledd bokstav a tredje punktum fremgår det at ”lavt eller ikke beskattet utbytte” de foregående fem år skal legges til realisasjonsverdien. Som ”lavt beskattet utbytte” regnes utbytte som er blitt beskattet ”lavere enn to tredeler” av den skatten som ville blitt utlignet dersom skattyter var bosatt i Norge, jf. FSFIN § 10-70-2 annet ledd annet punktum. Av forarbeidene til § 10-70 fremgår det at regelen bare kommer til anvendelse dersom Norge har fraskrevet seg beskatningsretten i skatteavtale.¹⁴⁹ Begrunnelsen for dette er kanskje å forebygge dobbeltbeskatning. Det er imidlertid noe uheldig at dette verken kommer til uttrykk i lovtekst eller forskriftsbestemmelsen.

¹⁴³ Zimmer (2009a) s. 312.

¹⁴⁴ L.c.

¹⁴⁵ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 82, pkt. 6.10.6.3.

¹⁴⁶ Zimmer (2009a) s. 315.

¹⁴⁷ L.c.

¹⁴⁸ L.c.

¹⁴⁹ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 50, pkt. 11.4.3.3.

Bestemmelsen kommer bare til anvendelse for utbytte utdelt etter utflyttingen. Utbytte utdelt når skattyter var bosatt i Norge følger de alminnelige regler i skatteloven.¹⁵⁰ Dette synes å være i tråd med både omgåelseshensynet og territorialprinsippet. Dersom skattyter flytter til et land som Norge ikke har inngått skatteavtale med, og avtalen begrenser Norges mulighet til å beskatte utbytte samtidig som tilflyttingslandet etter sine interne regler ikke beskatter utbytte, kan innebære at utflyttingsregelen omgås dersom skattyter velger den faktiske realisasjonsverdi ved inntektsberegningen.¹⁵¹ Dette kan for eksempel gjøres ved at skattyter etter utflytting tømmer selskapet for verdier ved store utbetalinger av lavt eller ikke beskattet utbytte. Når selskapet er tømt for verdier, og aksjene har fått en meget lav verdi, selges aksjene og skattyter får redusert utflyttingsskatten betraktelig.¹⁵²

Når lavt eller ikke beskattet utbytte skal legges til realisasjonsverdien, skal ”skatt betalt på utbytte i Norge eller annen stat kommer til fradrag i skatt etter skatteloven § 10-70”, jf. FSFIN § 10-70-2 annet ledd første punktum. Forskriftsbestemmelsen innebærer at skatt betalt på utbytte i Norge eller tilflyttingslandet kommer til fradrag i skatten på gevinsten.¹⁵³ Dette innebærer at fradragsretten gjelder uavhengig av hvor vedkommende har betalt skatt av utbytte. Bestemmelsen lar det avgjørende være hvilken skattesats som er benyttet i tilflyttingslandet, jf. FSFIN § 10-70-2 annet ledd annet punktum.

2.6.3.3 Følger det av EØS-avtalen at etterfølgende verdifall skal legges til grunn?

Av forarbeidene til § 10-70 fremgår det som nevnt ovenfor at bakgrunnen for regelen er å sikre at skattytere som realiserer aksjer og andeler i utlandet etter utflytting, likestilles med skattytere som realiserer aksjer og andeler i Norge.¹⁵⁴ Spørsmålet er derfor om Norges forpliktelser etter EØS-avtalen krever at etterfølgende verdireduksjon skal tas i betraktning.

¹⁵⁰ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 50, pkt. 11.4.3.3.

¹⁵¹ L.c.

¹⁵² L.c.

¹⁵³ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 82, pkt. 6.10.6.3.

¹⁵⁴ Ibid, s. 81, pkt. 6.10.6.1.

I *N-saken* la EU-domstolen til grunn at opprinnelsesstaten, fullt ut må ta etterfølgende verdireduksjon i betraktning, med mindre vertsstaten har tatt dette i betraktning.¹⁵⁵ I *National Grid-saken* la derimot domstolen til grunn at opprinnelsesstaten ikke plikter å ta hensyn til etterfølgende verdireduksjon, uavhengig av hva tilflyttingsstaten foretar seg.¹⁵⁶ Domstolen tok konkret avstand til *N-saken*, men synes samtidig å legge vekt på at saken knyttet seg til selskapsforhold.¹⁵⁷ Domstolen har ikke tatt stilling til spørsmålet i senere avgjørelser og kan kanskje tale for at domstolen anser spørsmålet som løst.¹⁵⁸ Territorialprinsippet taler for at etterfølgende verdifall ikke tas i betraktning, fordi opprinnelsesstaten ikke skattlegger verdistigningen etter utflytting. Dersom den aktuelle regelen er begrunnet i territorialprinsippet er det på bakgrunn av avgjørelsen i *National Grid* ingen plikt for medlemsstatene til å ta etterfølgende verdifall i betraktning.

Selv om *National Grid-saken* konkret gjaldt selskaper, og begrunnelsen for at domstolen gikk imot *N-saken* konkret knyttet til selskapsforhold, synes territorialprinsippet også å tale for at samme løsning kan gjøres gjeldende for fysiske personer, forutsatt at tilflyttingsstaten tar hensyn til disse. For § 10-70 som har til formål å hindre skattemotivert utflytting synes ikke territorialprinsippet å få anvendelse i en EØS-rettslig sammenheng. I et omgåelsesperspektiv gir det imidlertid mer mening å ta etterfølgende verdiendring i betraktning, fordi staten ikke skal ha rett til å beskatte mer enn den ville hatt rett til å gjøre dersom den faktiske realisasjon hadde vært skattlagt. Konklusjonen synes derfor å være at § 10-70 niende ledd bokstav a første punktum slik bestemmelsen nå er utformet, fortsatt bør ta etterfølgende verdifall i betraktning.

I § 9-14 ellefte ledd bokstav a var det tidligere inntatt en tilsvarende regel om reduksjon av utlignet skatt der objektet minket i verdi mellom uttak og faktisk realisasjon, tilsvarende § 10-70 niende ledd bokstav a første punktum. Regelen ble opphevet på bakgrunn av avgjørelsen i *National Grid-saken*. I tillegg anførte departementet at også territorialprinsippet talte for en slik endring, fordi at det norske skattefundamentet blir svekket når verdireduksjon skjer

¹⁵⁵ N, premiss 54.

¹⁵⁶ National Grid, premiss 56.

¹⁵⁷ National Grid, premiss 57.

¹⁵⁸ Det er imidlertid uklart hvorvidt avgjørelsen anses for å ha direkte overføringsverdi for fysiske personer. I f.eks Van den Broek (2012) s. 194 og Van den Hurk (2013) s. 259 synes forfatterne å anta at det foretas et skille mellom fysiske og juridiske personer.

mens eiendelen er utenfor norsk beskatningsområde.¹⁵⁹ Det kan synes noe uklart hvorfor lovgiver har avstått fra innta en tilsvarende endring i § 10-70. Det kan kanskje tenkes at en tilsvarende endring ikke er blitt inntatt i § 10-70 fordi territorialprinsippet ikke fremstår som like sentralt her.

2.7 Utsettelse med skattebetalingen

2.7.1 Generelt om utsettelse

Dersom den alminnelige skatteplikten har opphørt etter intern rett eller skatteavtale, skal skatten i utgangspunktet betales ved den aktuelle ligningen for utflyttingsåret.¹⁶⁰ Av hensyn Norges forpliktelser etter EØS-avtalen og skattyters likviditet, legges det imidlertid opp til at skattyter i mange tilfeller kan gis utsettelse med betalingen inntil aksjene eller andelene faktisk realiseres i utlandet.¹⁶¹

Av § 10-70 syvende ledd første punktum fremgår det at skattyter ”kan gis utsettelse med innbetaling av utlignet skatt”. Ordlyden ”kan gis” tilsier at skattyter må kreve slik utsettelse. Dersom skattyter krever utsettelse må bestemmelsen forstås slik at betalingsutsettelse skal gis, dersom vilkårene for utsettelse er oppfylt. Dersom skattyter ikke oppfyller vilkårene for utsettelse eller ikke ønsker utsettelse med betalingen, skal skattekravet avregnes og betales det inntektsåret skattyter flytter ut.¹⁶²

Den skattepliktige gevinsten beregnes og tidfestes siste dag før skatteplikten til riket opphører, og fastsettes i ligningen for utflyttingsåret. Betalingsutsettelsen gjennomføres ved at den utlignede skatten ikke tas med i avregningen for inntektsåret, jf. § 10-70 syvende ledd tredje punktum. Ved beregnet tap skal avregningen utsettes til aksjen eller andelen faktisk er realisert, jf. § 10-70 tredje ledd tredje ledd. Utsettelse med skattebetalingen innebærer at skatteplikten fortsatt består, men at betalingsplikten utsettes inntil faktisk realisasjon.¹⁶³

¹⁵⁹ Prop. 112 L (2011-2012) s. 18-19, pkt. 2.2.9, endret fra 15. mai 2012.

¹⁶⁰ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 75, pkt. 6.10.1.1.

¹⁶¹ Ibid. s. 76, pkt. 6.10.2.1.

¹⁶² Ibid. s. 75, pkt. 6.10.1.1.

¹⁶³ Ibid. s. 79, pkt. 6.10.2.3.

For at skattyter skal få utsettelse med skattebetalingen er det for det første et vilkår at det stilles ”betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen”, jf. § 10-70 syvende ledd første punktum. For det annet er det et vilkår at skattyter leverer oppgave og en gevinstberegning sammen med selvangivelsen for utflyttingsåret, jf. FSFIN § 10-70-1 første ledd første punktum. For det tredje er fortsatt utsettelse med skattebetalingen etter utflyttingen, betinget av at skattyter oppfyller sin årlige oppgaveplikt, jf. FSFIN § 10-70-1 annet ledd. Disse vilkårene omtales nærmere nedenfor i pkt. 2.8.

Reglene om utsettelse antas å gjelde tilsvarende hvor skatteplikten utløses ved overføring til ektefelle bosatt i utlandet, jf. § 10-70 første ledd siste punktum.¹⁶⁴ En slik anvendelse av regelen reiser imidlertid en rekke subsidiære spørsmål ift. at givers skattebetalingsplikt blir avhengig av gavemottakerens forhold.¹⁶⁵ Av hensyn til oppgavens omfang vil ikke disse spørsmålene bli behandlet.

Retten til utsettelse med betaling av skatten kan senere bortfalle etter § 10-70 åttende ledd. Dette behandles nærmere i kap. 2.9. Plikten til å betale den beregnede skatten som sådan kan imidlertid også bortfalle, jf. § 10-70 niende ledd. Dette vil bli behandlet nærmere i kap. 2.10.

2.7.2 Kravet om sikkerhetsstillelse

Dersom skattyter skal få utsettelse med skattebetalingen er det i utgangspunktet et vilkår at vedkommende stiller ”betryggende sikkerhet” for skatteforpliktelsen, jf. § 10-70 syvende ledd første punktum. sikkerhetsstillelsen skal svare til skatteforpliktelsen og kan gis i form av bankgaranti eller pant i verdipapirer, jf. FSFIN § 10-70-1 fjerde ledd første punktum. De nærmere krav til sikkerhetsstillelsen og dens varighet fastsettes av det enkelte ligningskontor, jf. FSFIN § 10-70-1 fjerde ledd annet punktum. Sikkerhet for skatteforpliktelsen skal stilles i forbindelse med utflyttingen når den skattepliktige gevinsten er beregnet.¹⁶⁶

¹⁶⁴ Lignings-ABC 2013/14 s. 1435, pkt. 2.8.1.

¹⁶⁵ Zimmer (2009a) s. 314.

¹⁶⁶ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 76, pkt. 6.10.2.1.

Av forarbeidene fremgår det at skattyter ikke skal svare renter av skatteforpliktelsen.¹⁶⁷ Begrunnelsen for dette synes å ha sammenheng med avgjørelsen i *Lasteyrie-saken*.¹⁶⁸ Nyere praksis fra EU-domstolen synes imidlertid å gi uttrykk for at statene kanskje kan innføre et slikt rentekrav.¹⁶⁹ Til sammenligning er det oppstilt et rentekrav i § 9-14 niende ledd tredje punktum. Endringen av § 9-14 er begrunnet domstolens avgjørelse i *National Grid*.¹⁷⁰ Et tilsvarende krav er likevel ikke innført i § 10-70.

Kravet om sikkerhetsstillelse er begrunnet i hensynet til effektiv skattekontroll og inndriving av skatten.¹⁷¹ Bakgrunnen for dette er at Norge som EØS-stat ikke er omfattet av EUs direktiver om bistand til utveksling av opplysninger og hjelp til inndrivelse av skyldige beløp.¹⁷² De traktater som eventuelt kan benyttes er derfor skatteavtalene, den nordiske bistandsavtalen av 1989, og Europarådets konvensjon om gjensidig bistand i skattesaker fra 1988.¹⁷³ På den annen side kan det innvendes at dersom skatteplikten til riket opphører etter § 2-1 tredje ledd bokstav b, skal sikkerhet først stilles etter utløpet av det tredje inntektsåret etter skattyter flyttet til utlandet, altså på det tidspunkt skattyter faktisk har flyttet ut av Norge. Dersom skattyter ikke ønsker å betale skatteforpliktelsen eller stille sikkerhet, vil Norge få et innfordringsproblem selv om det i utgangspunktet kreves sikkerhet.¹⁷⁴

Av hensyn til Norges forpliktelser etter EØS-avtalen er det for det første gjort unntak fra kravet om sikkerhetsstillelse dersom skattyter flytter til en annen EØS-stat, jf. § 10-70 syvende ledd annet punktum.¹⁷⁵ I slike tilfeller gis utsettelse automatisk, uten krav til sikkerhetsstillelse, når Norge ”i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra denne staten om skattytters inntekts- og formuesforhold, samt bistand til innfordring”, jf. § 10-

¹⁶⁷ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 76, pkt. 6.10.2.1.

¹⁶⁸ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 50, pkt. 11.4.3.3.

¹⁶⁹ se f.eks C-371/10 *National Grid*, premiss 73, C-38/10 *Commission v. Portugal*, premiss 32, E-15/11 *Arcade*, premiss 103. Avgjørelsene er basert på selskapsrettslige forhold.

¹⁷⁰ Prop. 112 L (2011-2012) s. 17, pkt. 2.2.8.

¹⁷¹ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 78, pkt. 6.10.2.3.

¹⁷² Ibid. s. 77, pkt. 6.10.2.1.

¹⁷³ Zimmer (2009a) s. 310.

¹⁷⁴ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 78, pkt. 6.10.2.3.

¹⁷⁵ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 50, pkt.11.4.3.3.

70 syvende ledd annet punktum. Unntaket innebærer at det kun stilles vilkår for utsettelsen der skattyter flytter til et land utenfor EØS-området eller en annen EØS-stat uten informasjons- eller bistandsavtale. Pr. i dag mangler Norge relevant avtale med Bulgaria, Irland, Kypros, Romania, Slovakia, Ungarn og Liechtenstein. Ved flytting til en av disse landene blir spørsmålet om kravet til sikkerhetsstillelse er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Dette behandles nærmere i kap. 2.7.3.

2.7.3 Er kravet om sikkerhetsstillelse i strid med EØS-avtalen?

2.7.3.1 Er krav om sikkerhetsstillelse en restriksjon?

Bestemmelsen i § 10-70 syvende ledd reiser spørsmål om kravet til sikkerhetsstillelse ved flytting til en EØS-stat uten informasjons- og bistandsavtale er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Det første spørsmålet er om kravet til sikkerhetsstillelse er en restriksjon.

I *Lasteyrie* og *N-saken* la EU-domstolen til grunn at kravet om sikkerhetsstillelse i seg selv kan utgjøre en restriksjon.¹⁷⁶ I *National Grid* uttalte imidlertid domstolen at risikoen for skatteunndragelse kunne forebygges ved at skattyter stiller bankgaranti.¹⁷⁷ Dette har skapt forvirring om hvordan EU-domstolen egentlig ser på sikkerhetsstillelse. Uttalelsen i *National Grid* ble gitt under forholdsmessighetsvurderingen og dette kan tyde på at EU-domstolen legger til grunn at sikkerhetsstillelse utgjør en restriksjon, men at restriksjonen kanskje vil være forholdsmessig i enkelte tilfeller.¹⁷⁸ Det at domstolen ikke direkte uttaler at sikkerhetsstillelse utgjør en restriksjon kan ikke tale for at det er motstrid mellom dommene.¹⁷⁹ Derfor kan det se ut til at avgjørelsen i *National Grid* ikke endrer så mye på dette punkt som mange har an-

¹⁷⁶ Lasteyrie, premiss 46-48, N, premiss 35-36.

¹⁷⁷ National Grid, premiss 74.

¹⁷⁸ I denne retning Jacobsen (2013) s. 17.

¹⁷⁹ Generaladvokatens Mengozzi antar at domstolens uttalelse i National Grid ikke kan tolkes som at statene er gitt frie tøyler til å innføre krav om sikkerhet, se forslag til avgjørelse i C-38/10 Portugal, premiss 80. Det fremholdes videre at uttalelsen i National Grid må anlegges en streng fortolkning, jf. premiss 81.

tatt.¹⁸⁰ Dette kommer enda tydeligere frem i *DMC-saken* hvor domstolen gjentar sin tidligere uttalelse fra *Lasteyrie og N-saken*.¹⁸¹

Kravet om sikkerhetsstillelse slik det er utformet i § 10-70 syvende ledd utgjør en restriksjon.

2.7.3.2 Kan restriksjonen rettferdiggjøres?

Det følger av EU-domstolens praksis at en restriksjon kan tillates dersom regelen er begrunnet i tvingende allmenne hensyn og dersom regelen er forholdsmessig. Det neste spørsmål er derfor om kravet om sikkerhetsstillelse kan rettferdiggjøres av tvingende allmenne hensyn.

Sktl. § 10-70 er begrunnet i hensynet til å hindre skattemotivert utflytting og sikre effektiv skattekontroll. EU-domstolens praksis viser at omgåelseshensynet i utgangspunktet er et relevant allment hensyn.¹⁸² I *Lasteyrie-saken* fant imidlertid EU-domstolen at den franske regelen gikk langt ut over det som var nødvendig for å hindre skattemotivert utflytting. I tillegg var det problematisk at skattyter som realiserte aksjene innenfor femårsperioden også ble beskattet selv om vedkommende ikke hadde til hensikt å flytte tilbake til Frankrike igjen.¹⁸³ Domstolen ga anvisning på at de franske myndighetene kunne beskatte gevinsten dersom skattyter flyttet tilbake til Frankrike etter å ha realisert gevinsten ”during a relatively brief stay in another member state”. På denne måten kunne Frankrike sikre at de skattemotiverte utflyttinger ble rammet, uten å påvirke skattytere som ikke hadde slik hensikt.¹⁸⁴ Dette viser at de franske reglene ikke var spesifikt egnet til å ramme skattemotivert utflytting slik formålet skulle tilsi, men rammet generelt enhver situasjon, uavhengig av om utflyttingen var skattemotivert eller ikke.¹⁸⁵ De franske reglene ble derfor ikke ansett rettferdiggjort i omgåelseshensynet. Selv om dette hensynet prinsipielt er et relevant hensyn, så var det ikke relevant i denne sammenhengen. De franske reglene ble ansett for uforholdsmessige fordi det fantes mindre

¹⁸⁰ Poulsen (2012) s. 890, med en annen begrunnelse. Se også Van den Hurk (2013) s. 260.

¹⁸¹ C-164/12 DMC, premiss 66.

¹⁸² Lasteyrie, premiss 50.

¹⁸³ Lasteyrie, premiss 51-53.

¹⁸⁴ Lasteyrie, premiss 54. Generaladvokat Jean Mischo uttalte at en slik regel også kunne avhjelpe problemer med innfordring av skattekravet, forslag til avgjørelse i C-9/02, premiss 62.

¹⁸⁵ Generaladvokat Jean Mischos forslag til avgjørelse i C-9/02, premiss 58.

inngrepene alternativer for å oppnå formålet med regelen.¹⁸⁶ Dette kan også innvendes mot den norske regelen. På samme måte som den franske regelen synes også § 10-70 utelukkende basert på omgåelseshensynet.

I *National Grid-saken* er det ikke gjort lignende reservasjon og kan tale for at domstolen har blitt noe mer liberal ift. at statene oppstiller et krav om sikkerhetsstillelse. Dette kan imidlertid forklares med at domstolen synes å legge større vekt på territorialprinsippet som rettferdiggjøringsgrunnlag. Dette kommer til uttrykk ved at domstolen fremhever at statene nå ikke skal ta etterfølgende verdifall i betraktning, fordi det knytter seg til begivenheter som skjer utenfor statenes territorium. Det samme kan som nevnt ikke anføres for § 10-70. Dette taler for at det mer strenge synet i *Lasteyrie-saken* bør fastholdes ved vurderingen av om § 10-70 kan rettferdiggjøres.

Som følge av anvisningene i *Lasteyrie-saken*, er kravet om sikkerhetsstillelse i § 10-70 uforholdsmessig.

På bakgrunn av domstolens uttalelser i *Lasteyrie* om at regelen ikke kunne fange opp tilfeller der skattyter fortsetter å bo i tilflyttingslandet etter utflytting, kan det reises spørsmål om de grep lovgiver kan foreta for å sørge for at § 10-70 utformes i bedre overensstemmelse med disse retningslinjene.

Kravet om at skattyter skal stille sikkerhet for skatteforpliktelsen skal ivareta statenes risiko for at skattekravet ikke kan inndrives etter utflyttingen. Av Generaladvokat Mengozzis forslag til avgjørelse i *Portugal-saken* fremgår det at sikkerhetsstillelse kan kreves ”only if there is a genuine and serious risk of non-recovery of the tax claim”.¹⁸⁷ Dersom et slikt forbehold legges til grunn for *juridiske personer* kan det tenkes at en slik risikovurdering burde være et sentralt moment i vurderingen også når det kreves at *fysiske personer* skal stille sikkerhet.

I § 9-14 er kravet om sikkerhet endret fra å ha en tilsvarende utforming som § 10-70 til et krav om at reell risiko skal vurderes konkret i hver enkelt situasjon. Det kan argumenteres for at

¹⁸⁶ Lasteyrie, premiss 52.

¹⁸⁷ Generaladvokatens Mengozzis forslag til avgjørelse i C-38/10 Portugal, premiss 82.

skattemyndighetene løper en større risiko når juridiske personer flytter ut, fordi selskaper kan oppløses etter utflyttingen. En fysisk person kan ikke opphøre å eksistere på tilsvarende måte og taler derfor for at det foreligger mindre risiko for ikke-inndrivelse. Dersom § 10-70 hadde vært utformet på tilsvarende måte kunne bestemmelsen vært bedre egnet til å hindre skattemotivert utflytting, fordi sikkerhetsstillelse bare ville blitt krevd dersom det forelå en reell risiko for at skattekravet ikke kan innkreves. Ved å innta en slik vurdering kunne man også unngå at regelen rammer utflytting som ikke er skattemotivert. En slik regel kan kanskje tenkes å være i tråd med anvisningene domstolen ga i *Lasteyrie-saken*.

2.7.3.3 Er restriksjonen forholdsmessig?

Departementet har argumentert for at EU-domstolen i senere saker har åpnet opp for at restriksjonen kan rettferdiggjøres.¹⁸⁸ På denne bakgrunn er spørsmålet om kravet til sikkerhetsstillelse kan anses forholdsmessig, fordi EUs direktiver om bistand i skattesaker ikke er en del av EØS-avtalen.¹⁸⁹

Som nevnt ovenfor oppstiller § 10-70 bare krav om sikkerhet dersom skattyter flytter til en EØS-stat uten informasjons- og bistandsavtale. I forarbeidene legger departementet til grunn at forpliktelsene etter EØS-avtalen ikke er til hinder for at det kreves sikkerhet i slike tilfeller.¹⁹⁰ Argumentasjonen bygger på EU-domstolens avgjørelse i N-saken. I denne avgjørelsen la domstolen til grunn at kravet om sikkerhetsstillelse var uforholdsmessig, fordi Nederland kunne benyttet seg av EUs direktiver om gjensidig bistand og informasjon.¹⁹¹ På bakgrunn av dette legger departementet til grunn at når Norge ikke kan benytte seg av EUs bistandsdirektiver, må det være forholdsmessig å kreve sikkerhet for å ivareta hensynet til effektiv skattekontroll og innkreving.¹⁹²

¹⁸⁸ C-470/4 N-saken.

¹⁸⁹ Zimmer (2009a) s. 316.

¹⁹⁰ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 78, pkt. 6.10.2.3.

¹⁹¹ N, premiss 51-53.

¹⁹² Op.cit. s. 78, pkt. 6.10.2.3.

Det er imidlertid uklart hvorvidt en slik argumentasjon kan legges til grunn for den norske regelen.¹⁹³ Av Generaladvokatens forslag til avgjørelse i *N-saken* fremkommer det at de nederlandske reglene, i motsetning til de franske i *Lasteyrie-saken*, var ”aimed not just at tax evasion”, men også i tråd med territorialprinsippet.¹⁹⁴ De nederlandske reglene hadde til formål å beskatte den verdistigning som hadde oppstått mens skattyter var bosatt i Nederland og var derfor i tråd med territorialprinsippet.¹⁹⁵ Den norske regelen i § 10-70 tar ikke konsekvent sikte på å beskatte verdistigning oppstått etter innflyttingen, ”step-up” gis bare i begrenset utstrekning og kan derfor medføre at verdistigning forut for innflyttingen til Norge blir gjenstand for beskatning. Det fremkommer heller ikke av forarbeidene at § 10-70 er begrunnet i territorialprinsippet. At § 10-70 bare er begrunnet i formålet om å hindre skattemotivert utflytting fremkommer særlig ved at skatteplikten bortfaller dersom skattyter ikke har realisert eiendelen i løpet av femårsperioden. Det skal også tas hensyn til etterfølgende verdifall. I tillegg gis det omvendt kredit for å avverge dobbeltbeskatning. Det faktum at Norge i flere henseender gir avkall på beskatningsretten taler også for at regelen kun tar sikte på å hindre omgåelser og at bestemmelsen ikke kan begrunnes på bakgrunn av territorialprinsippet.¹⁹⁶ Dette taler for at det mer strenge synet i *Lasteyrie-saken* bør fastholdes ved vurderingen av om § 10-70 er forholdsmessig.

I *Lasteyrie-saken* viser ikke domstolen til bistandsdirektivene som begrunnelse for at de franske reglene, ble ansett som uforholdsmessige.¹⁹⁷ Dette taler for at den norske regelen må anses uforholdsmessig. Den generelle tendensen ellers synes å være at mangel på slike avtaler har betydning for EU-domstolen.¹⁹⁸ Denne generelle praksis synes imidlertid ikke å stemme med domstolens uttalelse i *lasteyrie*. Det kan ikke utelukkes at domstolen vil ha et annet syn enn det i *Lasteyrie* i fremtiden.¹⁹⁹

¹⁹³ Zimmer (2009a) s. 316.

¹⁹⁴ Generaladvokat Kokotts forslag til avgjørelse i C-470/07 N, premiss 100-101.

¹⁹⁵ C-470/4 N, premiss 41. Se også Van den Hurk (2007) s. 153 som tolker dommen slik.

¹⁹⁶ Zimmer (2009a) s. 316

¹⁹⁷ L.c.

¹⁹⁸ Se COM(2006) 825 s. 8, pkt. 4.2, E-15/11 Arcade Drilling, Grunnlagt uttalelse fra ESA 2. mars 2011.

¹⁹⁹ C-267/09 Commission v. Portugal, premiss 57, C-269/09 Commission v. Spain, premiss 97-99. Se også C-261/11 Commission v. Denmark, domstolen uttalte at mangel på slike avtaler mellom EØS-statene ikke

På denne bakgrunn synes konklusjonen å være at kravet om sikkerhetsstillelse i § 10-70 er uforholdsmessig selv om informasjons- eller bistandsavtale ikke foreligger. Restriksjonen kan ikke rettferdiggjøres.

2.8 Oppgaveplikt

2.8.1 Generelt

Det fremgår av FSFIN § 10-70-1 første ledd at utsettelse med skattebetalingen er betinget av at det leveres oppgave over eiendelene og en gevinstberegning av disse, sammen med selvangivelsen for utflyttingsåret. Av forarbeidene fremgår det imidlertid at oppgaveplikten skal gjelde generelt, uavhengig av om skattyter flytter til en stat innenfor eller utenfor EØS.²⁰⁰ Dette innebærer at skattyter plikter å levere slik oppgave selv om han ikke krever utsettelse med skattebetalingen. Begrunnelsen for dette er at oppgaven kan danne grunnlag for beregning av skattepliktig gevinst og fastsettelse av sikkerhetsstillelse dersom skattyter flytter til en stat hvor sikkerhet kreves.²⁰¹

Av forarbeidene fremgår det at oppgaveplikten skal gjelde generelt uavhengig av størrelsen på den aksje- eller andelsporteføljen skattyter eier på utflyttingstidspunktet.²⁰² Dette innebærer at skattyter plikter å levere slik oppgave uavhengig av om den latente gevinsten eller tapet overstiger terskelbeløpet. Begrunnelsen for en slik generell oppgaveplikt må således være er å sikre norske ligningsmyndigheters kontroll med hvilke aksjer og andeler skattyter eier på utflyttingstidspunktet.²⁰³ Disse opplysningene vil dermed inngå som en del av skattyters alminnelige opplysningsplikt og vil følge de alminnelige regler om frister og levering i ligningsloven.²⁰⁴

kunne rettferdiggjøre en restriksjon dersom bistand ikke var nødvendig, premiss 44-48. Se også Tell (2014) s. 51 som tolker dommen slik.

²⁰⁰ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 69, pkt. 6.7.3.3.

²⁰¹ Ibid. s. 69, pkt. 6.7.3.1.

²⁰² Ibid. s. 70, pkt. 6.7.3.3.

²⁰³ Ibid. s. 69, pkt. 6.7.3.1.

²⁰⁴ L.c.

Dersom skattyter unnlater å levere slik oppgave vil konsekvensen være at det ikke gis utsettelse med skattebetalingen.²⁰⁵ Den skattepliktige gevinsten vil i så tilfellet bli fastsatt ved skjønn. Den utlignede skatten vil bli tatt med i avregningen i utflyttingsåret og forfalle til betaling, selv om aksjene eller andelene ikke er realisert.²⁰⁶

skal vedkommende også levere en beregning etter levere og en beregning av gevinsten.

Dersom skattyter flytter ut med aksjer mv. og skattyter krever utsettelse med skattebetalingen, er utsettelsen også ”betinget” av at det leveres ”beregning av gevinst”, jf. FSFIN § 10-70-1 første ledd. Spørsmålet er imidlertid om det er tilstrekkelig hjemmel til å pålegge skattyter å foreta gevinstberegning, når plikten til å beregne gevinst ikke fremgår uttrykkelig av § 10-70.²⁰⁷ Sktl. § 10-70 syvende ledd siste punktum gir klart uttrykk for at departementet kan gi forskrift om ”vilkår for utsettelse og sikkerhetsstillelse” etter bestemmelsen. Kravet om gevinstberegning synes å kunne forankres både under vilkår for utsettelse og sikkerhetsstillelse, fordi oppgaven og beregningen synes å være en forutsetning både for å vurdere om terskelbeløpet er oversteget og for fastsettelse av sikkerhetsstillelsen. På denne bakgrunn synes forskriftshjemmelen å være klar. Den alminnelige regelen i lignl. § 4-3 nr. 1 annet punktum viser imidlertid til at skattyter ikke plikter å føre opp beløp for poster som må ”ansettes ved skjønn, men skal gi de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene kan fastsette beløpet.” I tillegg fremgår det av forarbeidene at det er ligningsmyndighetene som skal utøve skjønnfastsettelsen dersom utgangsverdien må fastsettes ved skjønn.²⁰⁸ Mye tyder på at FSFIN § 10-70-1 første ledd bør tolkes innskrenkende slik at den alminnelige reglen i lignl. § 4-3 nr. 1 annet punktum får anvendelse. Konklusjonen synes derfor å være at det foreligger tilstrekkelig hjemmel.

Dersom skattyter ikke krever utsettelse, må hjemmelgrunnlaget være den alminnelige regelen i lignl. § 4-3

²⁰⁵ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 69, pkt. 6.7.3.1.

²⁰⁶ L.c.

²⁰⁷ Gjems-Onstad (2013) s. 83.

²⁰⁸ Op.cit. s 73, pkt. 6.9.3.

I tillegg til at det skal leveres oppgave for utflyttingsåret, er utsettelsen betinget av at skattyter innen 30. April i hvert av de påfølgende år etter utflyttingen, dokumenterer at eiendelen fortsatt er i behold, og hvor skattyteren har sitt skattemessig bosted, jf. FSFIN. § 10-70-1 annet ledd. Bakgrunnen for dette er for at ligningskontoret skal kunne kontrollere at skattyter ikke har realisert eiendelene eller at han har flytter videre til en stat hvor utsettelse er betinget av at det stilles sikkerhet uten at det er gjort.²⁰⁹

Informasjonen skal gis til ligningsmyndighetene, skriftlig eller elektronisk via e-post med elektronisk signatur eller via Altinn.²¹⁰ Inntil skattyter er skattemessig utflyttet etter § 2-1 tredje ledd plikter han også å levere ordinær selvangivelse til Norge. Denne skal leveres til ligningskontoret i den kommune som skattyter tidligere har vært skattepliktig til, jf. lignl. § 8-6 jf. sktl. § 3-1.

Det er imidlertid gjort unntak fra den årlige oppgaveplikten i hvert av de påfølgende år dersom skattyter flytter ut med et latent tap.²¹¹ Av forarbeidene fremgår det at behovet for informasjon ikke er like sterkt i tapssituasjonene, ettersom skattyter må dokumentere at eiendelene faktisk er realisert for å få tapsfradraget.²¹² I tillegg må skattyter dokumentere at han ikke har flyttet videre til en stat utenfor EØS slik at tapsfradraget ville bortfalt.²¹³ Det vil dermed være tilstrekkelig at skattyter leverer oppgave og beregning ved utflyttingen, jf. FSFIN § 10-70-1 første ledd. Skattyter må imidlertid gi beskjed om det endelige tapet innen to måneder etter den faktiske realisasjonen, jf. FSFIN. § 10-70-1 femte ledd.

2.8.2 Er kravet om oppgaveplikt i strid med EØS-avtalen?

2.8.2.1 Er kravet om oppgaveplikt en restriksjon?

Som nevnt ovenfor har skattyter en oppgaveplikt ved utflyttingen, samt en årlig oppgaveplikt hvert av de påfølgende år etter utflyttingen. Spørsmålet er derfor om kravet om oppgaveplikt

²⁰⁹ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 79, pkt. 6.10.4.1.

²¹⁰ L.c.

²¹¹ Op.cit. s. 80, pkt. 6.10.4.3.

²¹² L.c.

²¹³ L.c.

ved utflytting er i strid med EØS-avtalen.²¹⁴ Det første spørsmålet er om oppgaveplikt ved utsettelse er en restriksjon.

I *Lasteyrie-saken* kan det se ut til at både oppgaveplikten ved utflyttingen og den årlige oppgaveplikten var et moment som bidro til at sikkerhetsstillelsen var en restriksjon.²¹⁵ I *N-saken* la EU-domstolen til grunn at oppgaveplikten ved utflyttingen i prinsippet utgjorde en restriksjon, som kan hindre at skattyter benyttet seg av etableringsfriheten.²¹⁶ I *National Grid-saken* la domstolen til grunn at den årlige oppgaveplikten, i seg selv kunne medføre en restriksjon.²¹⁷ Domstolen la vekt på at den administrative byrde øker etter hvor mange gjenstander som flyttes ut. Dersom selskapets situasjon er kompleks vil en grenseoverskridende oppfølging på alle selskapets eiendeler, innebære betydelige og urimelige vanskeligheter for selskapet.²¹⁸ I andre situasjoner kan en slik oppfølging på den annen side synes å være forholdsmessig, dersom plikten innebærer små byrder for selskapet.²¹⁹ For personlige skattytere vil det sjeldent være like kompliserte og omfattende forhold slik som for selskaper. På den annen side kan oppgaveplikten være tilsvarende byrdefullt for fysiske personer. Dersom skattyter har behov for bistand fra spesialister kan oppgaveplikten medføre betydelige kostnader. Særlig gjelder dette beregning av gevinsten.

På bakgrunn av disse avgjørelsene kan det legges til grunn at kravet om oppgaveplikt ved utflyttingen etter § 10-70 utgjør en restriksjon. Samtidig kan det legges til grunn at den årlige oppgaveplikten hvert av de påfølgende år er egnet til å utgjøre en restriksjon, dersom den er tilstrekkelig byrdefull for skattyter.

²¹⁴ Zimmer (2009a) s. 317.

²¹⁵ Lasteyrie, premiss 47, 56, jf. Generaladvokatens forslag til avgjørelse, premiss 36-37.

²¹⁶ N, premiss 38.

²¹⁷ National Grid, premiss 71.

²¹⁸ National Grid, premiss 69.

²¹⁹ National Grid, premiss 72.

2.8.2.2 Kan restriksjonen rettferdiggjøres?

Det neste spørsmålet blir derfor om oppgaveplikten kan rettferdiggjøres og om den er forholdsmessig. I det følgende vil jeg først behandle oppgaveplikt ved utflytting, deretter vil jeg behandle den årlige oppgaveplikten.

I *Lasteyrie-saken* viste EU-domstolen til at vilkårene for utsettelse, herunder oppgaveplikten, ikke kunne rettferdiggjøres i lys av omgåelseshensynet fordi den franske regelen rammet utflytting som ikke var skattemotivert.²²⁰ Avgjørelsen taler for at oppgaveplikt ved utflyttingen ikke kan rettferdiggjøres.

I *N-saken* la domstolen til grunn at oppgaveplikt ved utflytting, kunne rettferdiggjøres i lys av territorialprinsippet.²²¹ Nederland hadde bl.a. anført at oppgaveplikten var nødvendig for beregning av skatten på tidspunktet for utflyttingen. Domstolen fant at oppgaveplikten var forholdsmessig.²²² På denne bakgrunn anfører departementet at oppgaveplikt ved utflyttingen kan danne grunnlag for beregning av skattepliktig gevinst og fastsettelse av sikkerhet.²²³ Som vist i pkt.2.7.3 synes ikke § 10-70 å være begrunnet i territorialprinsippet. Det er derfor uklart hvorvidt argumentasjonen kan legges til grunn for den norske regelen.²²⁴ Dette taler for at det mer strenge synet i *Lasteyrie-saken* bør fastholdes ved vurderingen av om § 10-70 er forholdsmessig.

Som følge av anvisningene i *Lasteyrie-saken* synes konklusjonen å være at oppgaveplikten ved utflytting anses uforholdsmessig.

Når det gjelder den årlige oppgaveplikten kan det tenkes at meldeplikten kunne vært løst på en mindre inngripende måte.²²⁵ Av Generaladvokatens forslag til avgjørelse i *Lasteyrie-saken* synes det også å ha vært et moment i avgjørelsen at en forsinket levering av den årlige oppga-

²²⁰ Lasteyrie, premiss 56-57.

²²¹ N, premiss 49.

²²² N, premiss 50.

²²³ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 69, pkt. 6.7.3.1, jf. pkt. 6.10.2.3.

²²⁴ Zimmer (2009a) s. 316.

²²⁵ Ibid. s. 318.

ven kunne medføre at utsettelse med skattebetalingen opphørte.²²⁶ Dette kan også innvendes mot den norske regelen. Det kan tenkes at det samme formålet kan oppnås ved at skattyter i stedet pålegges en meldeplikt når aksjene eller andelene realiseres.²²⁷

På bakgrunn av dette må det antas at den årlige oppgaveplikten er uforholdsmessig.

Konklusjonen synes derfor å være at oppgaveplikten ved utflytting ikke kan rettferdiggjøres i lys av omgåelseshensynet. Det kan imidlertid se ut til at den årlige oppgaveplikten kunne vært oppnådd på en mindre inngripende måte. Det er således tvilsomt om denne plikten er forenlig med EØS-avtalen. Restriksjonen kan ikke rettferdiggjøres.

2.9 Bortfall av retten til utsettelse med skattebetalingen

2.9.1 Innledning

Retten til utsettelse med skattebetalingen kan falle bort slik at betalingsplikten aktualiseres, jf. § 10-70 niende ledd. Dersom retten til utsettelse ikke lenger foreligger, plikter skattyter å gi informasjon til norske ligningsmyndigheter ”innen to måneder” etter den betalingsutløsende hendelsen, jf. FSFIN. § 10-70-1 femte ledd. De enkelte betalingsutløsende begivenhetene vil bli omtalt nærmere i det følgende

2.9.2 Faktisk realisasjon

For det første bortfaller utsettelse med skattebetalingen dersom aksjer og andeler mv. ”realiseres” i løpet av femårsperioden. Dette fremgår ikke direkte av lovteksten, men følger antitetisk av § 10-70 niende ledd bokstav c. En slik antitese synes å ha støtte både av forarbeidene og Lignings-ABC s. 1436.²²⁸

Realisasjonsbegrepet er regulert i § 9-2 første ledd og omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett. En slik realisasjon kan typisk være at aksjonæren

²²⁶ Generaladvokat Jean Mischos forslag til avgjørelse i C-9/02, premiss 36.

²²⁷ Zimmer (2009a) s. 318.

²²⁸ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 79, pkt. 6.10.3.1, Lignings-ABC 2013/14 s. 1436, pkt. 2.9.1.

selger aksjene i løpet av femårsperioden. Følgelig vil en slik realisasjon medføre at betalingsplikten aktualiseres.

2.9.3 Gaveoverføring

For det annet bortfaller retten til utsettelse med skattebetalingen ved ”gaveoverføring til en person som ikke er skattemessig bosatt i Norge”, jf. § 10-70 åttende ledd første alternativ. Begrunnelsen for regelen er å hindre at reglene skal kunne omgås ved å gjennomføre transaksjoner etter utflytting som ikke anses som realisasjon.²²⁹

Dersom dette ikke var presisert kunne skattyter flyttet ut med eiendelen, krevd utsettelse, og så overført aksjene eller andelene til en annen vederlagsfritt. På denne måten ville han oppnådd fortsatt utsettelse med betalingen, selv om skattyter hadde overført eiendelen f.eks til ektefellen eller et heleid aksjeselskap. Skatteplikten ville bortfalt etter fem år fordi skattyter ikke ville ha gjennomført en realisasjon etter § 10-70 niende ledd bokstav c. Ved å likestille gaveoverføring med realisasjon skal slike omgåelser unngås.²³⁰

Gaveoverføring til person bosatt i Norge skal imidlertid ikke anses som realisasjon, jf. § 9-2 tredje ledd bokstav a. Regelens utforming innebærer i realiteten en forskjellsbehandling av norsk og utenlandsk gavemottaker, fordi en gaveoverføring til en person bosatt i utlandet behandles mindre fordelaktig enn en gave til en person bosatt i Norge. Dette reiser også spørsmål om forholdet til EØS-avtalen.²³¹

Det kan argumenteres for at forskjellsbehandlingen kunne vært unngått dersom gave til person bosatt i Norge også hadde aktualisert betalingsplikt. Av forarbeidene fremgår det at reglen ble utformet slik for å unngå gevinstbeskatning både hos giver og mottaker, fordi gavemottakeren trer inn i giverens inngangsverdi, jf. § 10-33 og § 10-46. Dersom dette ikke var blitt gjort ville regelen medført at gevinsten ble gjenstand for dobbeltbeskatning.²³² Dette kunne

²²⁹ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 79, pkt. 6.10.3.3.

²³⁰ L.c.

²³¹ Gjems-Onstad (2013) s. 92.

²³² Op.cit. s. 79, pkt. 6.10.3.3.

imidlertid vært unngått ved at gavemottaker gis ”step-up” og kan tale for at regelen er uforholdsmessig. På denne bakgrunn kan det se ut til at bestemmelsen er i strid med EØS-avtalen.

2.9.4 Opphør av virksomhet i deltakerlignet selskap etter utflytting

For det tredje bortfaller utsettelsen ved ”opphør av virksomhet” i deltakerlignet selskap som deltakeren eier andeler i, jf. § 10-70 åttende ledd annet alternativ. Begrunnelsen for regelen er for å forhindre at skattyter flytter til utlandet, for deretter å la virksomheten opphøre i Norge, før andelene realiseres i utlandet.²³³ Dersom virksomheten opphører har ikke Norge lenger beskatningsrett til inntekter deltakeren oppbærer fra selskapet, eller gevinst ved realisasjon av andelen, jf. § 2-3 første ledd bokstav b. Ved å likestille opphør av slik virksomhet med realisasjon, sikres Norsk beskatning av verdistigningen.²³⁴ Det er imidlertid noe uklart hvorfor sikkerhetsstillelse ikke anses tilstrekkelig i slike tilfeller. I tillegg vil § 9-14 annet ledd tredje punktum komme til anvendelse dersom selskapet flytter ut eiendeler eller forpliktelser som omfattes av § 9-14.

Bestemmelsen innebærer at opphør av virksomhet i selskap der deltaker flytter ut, blir behandlet mindre fordelaktig enn opphør av virksomhet i selskap der deltakeren ikke flytter ut.²³⁵ Dette reiser også spørsmål om forholdet til EØS-avtalen.²³⁶

2.9.5 Mangelfull informasjon eller sikkerhet

Felles for de nevnte begivenhetene er at utsettelsen bortfaller dersom den årlige oppgaveplikten misligholdes, jf. FSFIN § 10-70-1 annet ledd. Dersom informasjonsplikten ikke overholdes aktualiseres betalingsplikten, selv om aksjene eller andelene ikke er realisert.²³⁷

En særregel gjelder dersom skattyter først flytter til en EØS-stat der sikkerhet ikke kreves, og vedkommende senere flytter videre til en stat hvor slik sikkerhet kreves. Fortsatt utsettelse med skattebetalingen vil i slike tilfeller være betinget av at skattyter stiller slik sikkerhet, jf.

²³³ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 53, pkt. 11.4.5.

²³⁴ L.c.

²³⁵ Gjems-Onstad (2013) s. 92.

²³⁶ L.c.

²³⁷ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 80, pkt. 6.10.4.1.

FSFIN § 10-70-1 tredje ledd. Bakgrunnen for dette er å hindre at skattyter kan omgå utflyttingsskatten ved å bruke en EØS-stat som mellomstasjon.²³⁸ Dersom slik sikkerhet ikke stilles, faller retten til utsettelse med betalingen bort ved videreflyttingen.

2.10 Bortfall av skatteplikt

2.10.1 Innledning

Skatteplikten etter § 10-70 er ikke ubetinget, og innebærer at skatteplikten kan bortfalle av ulike grunner. Dette synes også å være i tråd med formålet om å forebygge omgåelse, fordi utflyttingen sjeldent kan synes å være skattemotivert dersom det går lang tid etter utflyttingen før realisasjon finner sted.²³⁹ Derfor er det i § 10-70 niende ledd inntatt regler som sier noe om når og i hvilke tilfeller skatteplikten bortfaller. Disse begivenhetene vil bli omtalt i det følgende.

2.10.2 Ikke realisert aksje eller andel mv. innen fem år

For det første bortfaller skatteplikten dersom skattyter ”ikke har realisert aksjen eller andelen innen fem år” etter at skatteplikten til Norge opphørte, jf. § 10-70 niende ledd bokstav c. Begrunnelsen for dette er at det ikke lenger vil være grunnlag for å anta at utflyttingen er skattemotivert.²⁴⁰ Dersom skattyter har vært bosatt i Norge minst ti år før utflyttingen, og det ikke foreligger skatteavtale med tilflyttingslandet, vil vedkommende tidligst kunne anses utflyttet i det fjerde inntektsåret etter vedkommende skattyter bosetter seg i utlandet. Dette innebærer at Norge vil ha beskatningsrett til aksjene eller andelene i til sammen ni år etter skattyter fysisk har flyttet ut av landet.²⁴¹ Til dette kan det innvendes at det ikke er gitt at utflyttingen er skattemotivert selv om skattyter realiserer eiendelen *før* det er gått ni år. I tillegg vil skattyter allikevel kunne ha mulighet til å omgå reglene dersom han venter fem år før han realiserer aksjer og andeler mv.

²³⁸ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 77, pkt. 6.10.2.1.

²³⁹ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 50, pkt. 11.4.3.3.

²⁴⁰ L.c.

²⁴¹ L.c.

Til sammenligning er femårsfristen fjernet fra den tidligere bestemmelsen i § 9-14 ellefte ledd bokstav d.²⁴² Bakgrunnen for dette synes å være basert på avgjørelsen i *National Grid-saken* og overgangen til å få et større fokus på territorialprinsippet.

2.10.3 Skattyter flytter tilbake til Norge

For det annet faller skatteplikten bort dersom skattyteren ”igjen blir bosatt i riket” etter § 2-1 eller skal anses bosatt i Norge etter skatteavtale, jf. § 10-70 niende ledd bokstav d. Begrunnelsen for at skatteplikten bortfaller i dette tilfellet må være at det ikke er holdepunkter for å fastslå at utflyttingen var skattemotivert, samtidig som Norge igjen vil ha beskatningsrett til gevinsten etter de alminnelige regler.²⁴³ Den beregnede skatten vil i så tilfelle falle bort.

Dersom skattyter igjen flytter ut av Norge, må gevinstberegningen foretas på nytt, jf. § 10-70 første ledd, jf. femte ledd. Spørsmålet er her om inngangsverdien skal fastsettes etter historisk kostpris eller om det gis ”step-up” etter § 10-70 sjette ledd. Til sammenligning er det i § 9-14 ellefte ledd inntatt en regel om at inngangsverdien settes til markedsverdi dersom eiendelen igjen blir tatt innenfor norsk beskatningsområdet. Regelen synes å være i tråd med territorialprinsippet, fordi verdistigning opptjent mens eiendelen var utenfor norsk beskatningsområdet ikke blir gjenstand for norsk beskatning.²⁴⁴ Etter § 10-70 synes det avgjørende å være hvor lenge skattyter har vært bosatt i Norge før utflyttingen. Dersom skattyter i et slikt tilfelle har vært bosatt her mindre enn ti år før utflyttingen, kan skattyter kreve at gevinstberegningen foretas etter § 10-70 sjette ledd. Vilkåret i § 10-70 sjette ledd om at skattyter ikke må omfattes av ”2-1 tredje ledd bokstav b” synes å være en hindring for at skattyter som har vært bosatt i Norge mer enn ti år kan kreve ”step-up” ved utflytting. I så tilfelle må gevinstberegningen foretas etter § 10-70 femte ledd. Både hensynet til å forebygge dobbeltbeskatning og omgåelseshensynet taler for at en tilsvarende regel som § 9-14 ellefte ledd bør kunne innføres også i § 10-70.

²⁴² Lov av 22. juni 2012 nr. 40.

²⁴³ Op.cit. s. 50, pkt. 11.4.3.4.

²⁴⁴ Generaladvokat Kokotts forslag til avgjørelse i C- 470/04 N, premiss 107.

2.11 Omvendt kredit

Dersom aksjer mv. realiseres i utlandet, kan både Norge og tilflyttingslandet ha beskatningsrett til gevinsten. Den delen av gevinsten som er knyttet til verdistigning før utflytting fra Norge kan derfor bli gjenstand for dobbeltbeskatning.²⁴⁵ Dette vil typisk være tilfellet dersom tilflyttingsstaten, i likhet med Norge fastsetter inngangsverdien til historisk kostpris.²⁴⁶

For å forebygge slik dobbeltbeskatning følger det av § 10-70 niende ledd bokstav b at skattyter gis "fradrag i skatt" dersom den samme gevinsten er skattepliktig i tilflyttingsstaten. Bestemmelsen gir de ordinære kreditreglene i §§ 16-20 til 16-28 anvendelse "så langt de passer". Dette innebærer at Norge som fraflyttingsstat gir fradrag i norsk skatt, for den skatt som er betalt av samme inntekt i tilflyttingslandet.²⁴⁷ Ordinær kredit innebærer at Norge som bostedsstat gir fradrag i norsk skatt, for skatt svart av inntekt i kildestaten. På bakgrunn av at Norge ikke lenger er bostedsstaten, men kildestat, omtales disse kreditreglene gjerne som *omvendt kredit*.²⁴⁸

Skattyters mulighet til å kreve omvendt kredit synes på flere måter å være begrenset, jf. ordlyden at bestemmelsen skal gjelde "så langt den passer" i § 10-70 niende ledd bokstav b. For det første innebærer regelen om maksimalt kreditfradrag at kreditbeløpet ikke kan overstige utflyttingsskatten som er fastsatt i Norge, jf. § 16-21 første ledd. For det andre gis det bare kredit i skatt på inntekt som stammer fra § 10-70.²⁴⁹

Bestemmelsen reiser bl.a spørsmål der tilflyttingsstaten tidfester gevinsten på et senere tidspunkt enn Norge.²⁵⁰ Problemstillingen oppstår dersom tilflyttingsstaten tidfester gevinsten i realisasjonsåret og Norge tidfester gevinsten i utflyttingsåret. Av § 16-21 fjerde ledd fremgår det at utenlandsk skatt bare kan komme til fradrag i norsk skatt, i det inntektsår som den utenlandske inntekten tidfestes i utlandet. Dersom den utenlandske skatten danner grunnlag

²⁴⁵ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 82, pkt. 6.10.7.1.

²⁴⁶ Zimmer (2009c) s. 122.

²⁴⁷ Op.cit. s. 83, pkt. 6.10.7.1.

²⁴⁸ Zimmer (2009c) s. 122.

²⁴⁹ Op.cit. s. 83, pkt. 6.10.7.1.

²⁵⁰ Zimmer (2009c) s. 122.

for kredit i realisasjonsåret vil det imidlertid ikke foreligge noen norsk inntekt som det kan gis fradrag i, og i utflyttingsåret vil det ikke være noen utenlandsk skatt å gi kredit for.²⁵¹

Regelen må ses i sammenheng med § 16-22 som gir skattyter rett til frem- og tilbakeføring av ubenyttet kredit. Av § 16-22 første ledd følger det at utenlandsk skatt som ikke har kommet til fradrag ved dette årets skatteoppgjør, kan fremføres til fradrag i norsk skatt i inntil fem påfølgende år. Denne bestemmelsen har liten betydning for skattyter fordi retten til fradrag i norsk skatt først oppstår etter skatteplikten er ilignet i Norge. Derimot følger det av § 16-22 annet ledd at utenlandsk skatt kan tilbakeføres til fradrag i norsk skatt for foregående år. Ordlyden innebærer at det kun gis kredit ett år tilbake i tid og bestemmelsen får dermed et svært begrenset anvendelsesområde. Bestemmelsen i § 10-70 niende ledd bokstav b innebærer derfor at kreditfradraget ofte vil være verdiløst for skattyter som flytter ut av Norge med latente gevinster på aksjer og andeler.²⁵² Det kan imidlertid synes at forarbeidene forutsetter at skattyter skal gis kreditfradrag uavhengig av at gevinsten tidfestes forskjellig i Norge og utlandet.²⁵³ Departementet uttalte at ”(...) reglene begrenser adgangen til kreditfradrag der inntektene tidfestes forskjellig i Norge og utlandet. Disse vilkårene ville i stor grad avskjære kreditfradrag i utflyttingsskatten dersom de skulle gjelde også i slike tilfeller”.²⁵⁴ Uttalelsen taler for at utenlandsk skatt kan tilbakeføres uavhengig av tidsbegrensningen i § 16-22 annet ledd og at kreditfradrag dermed skal gis i hele perioden hvor skattyter er gitt utsettelse med skattebetalingen.

Det er for det tredje et vilkår at ”gevinsten er skattepliktig i en annen stat”, jf. § 10-70 niende ledd bokstav b. Begrunnelsen er å hindre at både Norge og tilflyttingslandet gir kredit for skatt betalt på gevinsten, slik at det ikke gis dobbelt kreditfradrag.²⁵⁵ Det er derfor oppstilt et tilleggskrav om at skattyter må dokumenterer at bostedsstaten ikke gir kredit for den samme skatten som betales i Norge, og at skattyter kan dokumenterer at skatten er betalt i utlandet.²⁵⁶ Av dette kan det også utledes et krav om det må være den samme delen av gevinsten som blir beskattet i begge statene.

²⁵¹ Gjems-Onstad (2013) s. 84.

²⁵² L.c.

²⁵³ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 83, pkt. 6.10.7.1 flg.

²⁵⁴ L.c.

²⁵⁵ Op.cit. s. 83, pkt. 6.10.7.1.

²⁵⁶ L.c.

Dersom aksjene eller andelene har steget i verdi vil deler av gevinsten som er skattepliktig i tilflyttingsstaten ikke være gjenstand for beskatning i Norge og det skal derfor ikke gis kredit i Norge for skatten som er betalt i utlandet på denne delen av gevinsten.²⁵⁷ Sett at inngangsverdien er 100, verdi på utflyttingstidspunktet er 180, og verdi på realisasjonstidspunktet er 280. Skattepliktig gevinst til Norge beregnes til 80, mens skattepliktig gevinst i tilflyttingsstaten er 180 dersom denne staten legger historisk kostpris til grunn. Omvendt kredit vil gis i norsk skatt for den del av skatten som knytter seg til den norske gevinsten på 80, men ikke for de resterende 100.²⁵⁸

Dersom tilflyttingslandet gir ”step-up” ved innflyttingen vil ikke skatten som er betalt i utlandet falle på den delen av gevinsten som er skattepliktig i Norge, og skattyter vil i så tilfelle ikke ha rett til kreditfradrag.²⁵⁹

Sett på bakgrunn EU-domstolens avgjørelser i N-saken og National Grid synes det noe uklart hvorvidt territorialprinsippet taler for at Norge som fraflyttingsstat gir omvendt kredit. Sett i et omgåelsesperspektiv synes reglene om omvendt kredit å være i tråd med formålet om å hindre skattemotivert utflytting, fordi det relevante vil være at gevinsten blir beskattet, uavhengig av hvilket land beskatningen skjer. I tillegg skal ikke staten ha rett til å skattlegge mer enn den hadde hatt rett til ved faktisk realisasjon.

2.12 Fradragsrett for tap

2.12.1 Vilkår for fradragrett

Det alminnelige prinsipp i norsk internrett er at det bør være symmetri mellom skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap.²⁶⁰ Skatteplikt for urealisert gevinst ved utflytting reiser derfor spørsmål om det også gis fradrag for latent tap i samme utstrekning som den latente gevinsten er skattepliktig.

²⁵⁷ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 83, pkt. 6.10.7.1.

²⁵⁸ Zimmer (2009c) s. 122, note 23.

²⁵⁹ Op.cit. s. 83, pkt. 6.10.7.1.

²⁶⁰ Gjems-Onstad (2013) s. 93.

Av § 10-70 tredje ledd fremgår det at tap er fradragsberettiget ”ved utflytting til annen EØS-stat”. Ordlyden innebærer at tap er fradragsberettiget i begrenset utstrekning. Av forarbeidene fremgår det imidlertid at det i utgangspunktet burde være symmetri mellom skatteplikt for latent gevinst og fradragsrett for latent tap ved utflytting.²⁶¹ Det er imidlertid bare tilfellet utenfor EØS-området.

For det første er det et vilkår for rett til tapsfradrag at skattyter bosetter seg i en annen EØS-stat, jf. § 10-70 tredje ledd første punktum. Departementet anfører at ligningsmyndighetenes mulighet til å få opplysninger er begrenset dersom skattyter flytter utenfor EØS-området, og at det derfor ikke kan gis fradrag for tap.²⁶² Det er således omgåelseshensynet som gjør seg gjeldende også på dette punkt.

For det annet forutsetter bestemmelsen at skattyter har skattepliktig inntekt til Norge som tapet kan fradras i.²⁶³

For det tredje er det et vilkår at tapet overstiger terskelbeløpet, jf. § 10-70 fjerde ledd. Dette innebærer at det kun vil være skattyterens samlede netto tap som overstiger 500.000 kroner som er fradragsberettiget.²⁶⁴

En særregel gjelder dersom skattyter som har bosatt seg i riket etter fødselen og har fått fastsatt ny inngangsverdi etter § 10-70 sjette ledd. I slike tilfeller gis det ikke fradragsrett for tap dersom den fastsatte inngangsverdi er høyere enn utgangsverdien fastsatt etter markedsverdi eller eventuelt ved skjønn, jf. § 10-70 sjette ledd siste punktum.

En ytterligere begrensning følger av § 10-70 tredje ledd annet punktum hvor det fremgår at det ikke gis fradrag for tap som allerede er kommet til fradrag i annen stat. Begrunnelsen for dette er at skattyter ikke skal få dobbelt fradrag for tapet. Dersom skattyter helt eller delvis har fått fradrag for tapet i en annen stat, skal tapsfradraget i Norge reduseres slik at det ikke

²⁶¹ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 50, pkt. 11.4.3.4.

²⁶² L.c.

²⁶³ L.c.

²⁶⁴ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 71, pkt. 6.9.1.3.

kommer til fradrag i Norge i tillegg.²⁶⁵ Dersom den utenlandske ligningen ikke foreligger på det tidspunktet avregningen gjennomføres i Norge kan regelen medføre at det oppstår praktiske problemer.²⁶⁶ Departementet hevder imidlertid at dette avhjelpes ved at ligningsmyndighetene kan kreve dokumentasjon på de skattemessige konsekvensene av realisasjon i tilflyttingslandet for at skattyter skal ha rett til tapsfradraget.²⁶⁷

Tapet skal fastsettes i ligningen for utflyttingsåret og fradras siste dag før skatteplikten til riket opphører etter intern rett eller skatteavtale, jf. § 14-25, jf. § 10-70 tredje ledd tredje punktum.

2.12.2 Forholdet til EØS-avtalen

Bestemmelsen i § 10-70 tredje ledd innebærer at det ikke gis fradrag for tap ved flytting til stater utenfor EØS-området. Begrunnelsen for at lovgiver ikke ønsket å innføre en slik fradragsrett for skattytere som flytter utenfor EØS-området er noe uklar.²⁶⁸

For det første anfører departementet at en slik fradragsrett kan danne grunnlag for omgåelser fra skattyters side.²⁶⁹ En slik omgåelse kan være at skattyter flytter til utlandet, utelukkende for å oppnå fradragsrett for latente tap. En slik fare for omgåelse kan det imidlertid også være innenfor EØS området. Videre anfører departementet hensynet til ligningsmyndighetenes mulighet til å få opplysninger og administrative vanskeligheter.²⁷⁰ Dersom skattyter flytter utenfor EØS-området hevder departementet at myndighetenes mulighet til å få opplysninger om aksjer mv. som realiseres i utlandet vil være begrenset. Dersom skattyter flytter til en annen EØS-stat kan det synes at departementet anser informasjonsutlevering som tilstrekkelig i disse landene. Imidlertid har departementet vurdert situasjonen motsatt når det gjelder gevinsttilfellene. Dersom skattyter flytter til en annen EØS-stat uten informasjons- og bistandsavtale, kreves det at skattyter stiller sikkerhet. I slike situasjoner synes departementet å være av den opp-

²⁶⁵ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 81, pkt. 6.10.5.1.

²⁶⁶ Ibid. s. 81, pkt. 6.10.5.3.

²⁶⁷ L.c.

²⁶⁸ Zimmer (2009a) s. 314.

²⁶⁹ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 51, pkt. 11.4.3.4.

²⁷⁰ L.c.

fatning at informasjonsmulighetene er utilstrekkelige.²⁷¹ Det kan også innvendes at dersom skattyter ønsker å benytte seg av fradragsretten, vil han gi ligningsmyndighetene de nødvendige opplysninger og dokumentasjon.

Bakgrunnen for at fradrag gis dersom skattyter flytter innenfor EØS-området begrunnes i at Norges forpliktelser etter EØS-avtalen krever at det er samsvar mellom skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap.²⁷² Departementet fremhever at dersom det ikke gis fradragsrett for tap, blir skattytere som realiserer aksjer eller andeler med tap etter utflytting forskjellsbehandlet i forhold til skattyter som flytter innen Norge, og således får fradrag for tap ved realisasjonen.

²⁷³

2.12.3 Utsettelse og bortfall

Av § 10-70 tredje ledd tredje punktum følger det at avregningen utsettes til aksjene eller andelen er realisert. Regelen innebærer en obligatorisk utsettelse av fradraget.²⁷⁴ Av forarbeidene fremkommer det ”at man i slike tilfeller stiller sikkerhet for tapsfradraget, men at sikkerheten er 0 ettersom man ikke kan stille negativ sikkerhet”.²⁷⁵ Dette innebærer at fradragsretten vil få liten praktisk betydning for skattyter før vedkommende evt. realiserer aksjen og andelen mv.

Dersom gevinst er skattepliktig skjer utsettelsen ved at den beregnede skatten holdes utenfor avregningen frem til aksjene eller andelen realiseres. Av forarbeidene fremgår det at utsettelsen ved fradrag for tap gjennomføres ved at tapet fastsettes i ligningen for utflyttingsåret, men avregningen utsettes frem til aksjene eller andelen faktisk realiseres innen fem år etter utflyttingen.²⁷⁶

Spørsmålet om tapsfradraget kan bortfalle er ikke direkte regulert i § 10-70. Derimot fremgår det av forarbeidene at tapsfradraget er betinget av at skattyter ikke flytter videre til en annen stat utenfor EØS innenfor femårsfristen, på tilsvarende måte som skattytere som flytter til en

²⁷¹ Ot.prp. nr.1(2005-2006) s. 51, pkt. 11.4.3.4.

²⁷² L.c.

²⁷³ L.c.

²⁷⁴ Gjems-Onstad (2013) s. 93.

²⁷⁵ Ot.prp. nr.1(2006-2007) s. 76, pkt. 6.10.1.2.

²⁷⁶ Ibid s. 76, pkt. 6.10.1.3.

annen EØS-stat der det ikke kreves sikkerhet for skatteforpliktelsen, må det stilles slik sikkerhet dersom han flytter videre til en stat der sikkerhet kreves, jf. FSFIN § 10-70-1 tredje ledd.²⁷⁷ Dette innebærer at retten til tapsfradrag bortfaller dersom skattyter flytter videre til et land utenfor EØS-området.

Videre bortfaller tapsfradraget dersom skattyter ikke realiserer aksjene mv. innen fem år, jf. § 10-70 niende ledd bokstav c motsetningsvis.²⁷⁸ Når skatteplikten bortfaller medfører symmetrihensynet at også fradragretten bortfaller.

3 Avsluttende bemerkninger

I denne avhandlingen har jeg søkt å redegjøre for innholdet og rekkevidden av § 10-70. Som gjennomgangen viser, reiser bestemmelsen flere uavklarte spørsmål både i forhold til norsk internrett og EØS-avtalen.

Utflyttingsregelen er vidtgående både fordi den har en omfattende objektgruppe og fordi den rammer skattyter som flytter ut av Norge uavhengig av hvor lenge vedkommende har vært bosatt i Norge. I og med at § 10-70 skal anvendes av personlige skattytere er det etter min mening uheldig at bestemmelsen ikke er klarere. I tillegg er vi på et rettsområde som krever klare regler. Ettersom det er usikkert bla. hvordan verdien skal fastsettes ved skjønn og f.eks hvilke konsekvenser en gaveoverføring vil påvirke både giver og mottaker, blir det vanskelig for skattyter å forutse sin rettsstilling. For skattemyndighetene vil det også være belastende å behandle slike saker dersom det ikke foreligger klare retningslinjer. Det kan imidlertid se ut til at bestemmelsen har gitt lite utslag i praksis, bla. fordi det verken er noe rettspraksis eller administrativ praksis på området.²⁷⁹

Rettsutviklingen innenfor EU-domstolen er stadig i endring og har medført lovendringer både i § 9-14 og § 10-71. Det er derfor noe uklart hvorfor § 10-70 ikke har blitt endret tilsvarende. Både juridisk teori og lovgiver synes å ha konsentrert seg mest om § 9-14 og § 10-71. Det kan

²⁷⁷ Ibid. s. 76, pkt. 6.10.1.2.

²⁷⁸ L.c.

²⁷⁹ Med unntak av BFU-2010-08.

kanskje tenkes at § 10-70 er litt glemt fra både lovgiver og andres side. Skattemyndighetene varsler imidlertid økt fokus på § 9-14, og det kan kanskje være grunn til å vente seg at dette også gjelder § 10-70.²⁸⁰

De nyere sakene som har blitt behandlet av EU-domstolen har omhandlet spørsmål vedrørende utflytting av selskaper der den nasjonale reglen har vært begrunnet i territorialprinsippet.

Det synes derfor noe usikkert hvilken betydning avgjørelsene har for § 10-70, fordi den regulerer utflytting av fysiske personer og er begrunnet i omgåelseshensynet. Det kan tenkes at lovgiver anser bestemmelsen som forenlig med EØS-avtalen inntil det blir gitt en klar oppfordring om at endringer bør skje. Det blir meget interessant å følge rettsutviklingen i EU/EØS-retten videre, samt å se hvordan dette vil få betydning for sktl. § 10-70.

²⁸⁰ Vold (2014) s. 63.

4 Litteraturliste

- Bullen (2005) Andreas Bullen, *EU, EØS og skatt*, 1. Utgave, Gyldendal Norsk Forlag, 2005.
- Gjems-Onstad (2012) Ole Gjems-Onstad, *Norsk Bedriftsskatterett*, 8. Utgave, Gyldendal Norsk Forlag, 2012.
- Gjems-Onstad (2013) Ole Gjems-Onstad og Eivind Furuseth, *Praktisk internasjonal skatterett og internprising (red.)*, 1. Utgave, Gyldendal Norsk Forlag, 2013.
- Harboe m.fl. (2002) Einar Harboe, Ivar Hobbelt, Skattespørsmål ved flytting, 1. Utgave, Universitetsforlaget, 2002.
- Jacobsen (2013) Anne Dalheim Jacobsen, *Utflyttingsskatt for eiendeler og forpliktelser – sktl. § 9-14 i: Skatterett nr. 1 (2013) s. 4-26.*
- Johansen (2011) Pål André Johansen, *Beskatning av aksjeopsjoner i internasjonale arbeidsforhold i: Skatterett nr. 1 (2011) s. 61-79.*
- Naas m.fl. (2011) Henning Naas, Christian Bruusgaard, Kristine Ilstad, Christian Svensen, *Norsk internasjonal skatterett*, 1. utgave, Oslo, Universitetsforlaget, 2011.
- Tell (2014) Michael Tell, *Exit Taxation within the European Union/European Economic Area – After Comission v. Den-*

- mark (C-261/11)*, i: European Taxation, IBFD, februar/mars 2014, s. 47-55.
- Van den Broek (2012) Harm van den Broek og Gerard Meussen, *National Grid Indus Case: Re-Thinking Exit Taxation*, i: European Taxation, april 2012, No. 4, s. 190-196.
- Van den Hurk (2013) Hans Van den Hurk, Harm Van den Broek og Jasper Korving, *Final Settlement Taxes for Companies: Transfer of Seats, Interest, Charges, Guarantees, and Step-Ups in Value*, i: Bulletin for International Taxation, IBFD, april/mai 2013, No. 4/5, s. 257-267.
- Van den Hurk (2007) Hans Van den Hurk og Jasper Korving, *The ECJ's Judgement in the N Case against the Netherlands and its Consequences for Exit Taxes in the European Union*, i: Bulletin for International Taxation, IBFD, april 2007, No. 4, s. 150-158.
- Vold (2014) Camilla Vold, Line Holand og Hilde H. Stensby, *Kontrollfokus i skatt øst: Uttak fra norsk beskatningsområde*, i: Regnskap og revisjon nr. 2 (2014) s. 63-64.
- Zimmer (2009a) Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*. 4.utgave. Universitetsforlaget, 2009.
- Zimmer (2009b) Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*. 6.utgave. Universitetsforlaget, 2009.
- Zimmer (2009c) Frederik Zimmer, *Exit Taxes in Norway*, i: World Tax Journal, IBFD, oktober 2009, s. 115-148.

5 Forarbeider

Ot.prp. nr.1 (1991-1992)	Om endringar i lov av 18. August 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).
Ot.prp. nr. 1 (2004-2005)	Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer.
Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)	Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer.
Ot.prp. nr. 1 (2006-2007)	Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer.
Ot.prp nr. 1 (2008-2009)	Skatte –og avgiftsopplegget 2009- lovendringer.
Prop. 1 LS (2010-2011)	Skatter og avgifter 2011.
Prop. 78 L (2010-2011)	Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering).
Prop. 116 LS (2010-2011)	Endringer i skatte- og avgiftsreglane mv.
Prop. 112 L (2011-2012)	Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga.
Prop. 1 LS (2013-2014)	Skatter, avgifter og toll 2014.

6 Lov- og forskriftregister

LOVER

- 1985: Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven), av 21.juni 1985 nr. 83.
- 1980: Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven), av 13. juni 1980 nr. 24.
- 1992: Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det Europeiske Økonomiske Samarbeidsområde (EØS) mv. (EØS-loven), av 27. November 1992 nr. 109.
- 1999: Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven), av 26.mars 1999 nr. 14.

FORSKRIFT

- 1999: Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26.mars 1999 nr. 14, 19. November 1999 nr. 1158.

7 Domsregister

AVGJØRELSER FRA EU-DOMSTOLEN

- | | | |
|--------------------------|--|--------------------|
| C-9/02, <i>Lasteyrie</i> | Hughes de Lasteyrie du Sillant v.
Ministère de l'Economie, des Finances
et de l'Industrie. | Saml. 2004 I-2409 |
| C-470/04, <i>N</i> | N mod Inspecteur van de
Belastingdienst Oost/kantoor Almelo. | Saml. 2006 I-7409 |
| C-101/05, <i>A</i> | Skatteverket v. A | Saml. 2007 I-11531 |

<i>C-540/07, Italian Republic</i>	Italian Republic v. The Commission	Saml. 2009 I-10983
<i>C-262/09, Meilicke</i>	Meilicke and others v. Finanzamt Bonn-Innenstadt.	Saml. 2011 I-0000
<i>C-371/10, National Grid Indus</i>	National Grid Indus BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam.	Saml. 2011 I-0000
<i>C-269/09, Commission v. Spain</i>	Europa-kommissionen mod Kingdom of Spain.	Saml. 2012 I-0000
<i>C-38/10, Commission v. Portugal</i>	Europa-kommissionen mod Den Portugisiske Republikk.	Saml. 2012 I-0000
<i>C-261/11, Commission v. Denmark</i>	Europa-kommissionen mod Kongeriget Danmark.	Saml. 2013 I-0000
<i>C-164/12, DMC</i>	Europa-kommissionen mod Finanzamt Hamburg-Mitte.	Saml. 2014 I-0000
<i>C-264/96 ICI</i>		
<i>C-436/00 X og Y</i>		

AVGJØRELSER FRA EFTA-DOMSTOLEN

E-1/04	Fokus Bank ASA mot Den norske stat v/skattedirektoratet.
E-15/11	Arcade Drilling AS v. Staten v/ Skatt Vest.

8 Øvrige uttalelser mv.

GENERALADVOKATENS UTTALELSER

Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Jean Mischos i C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Sault v. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, fremsatt 13. Mars 2003.

Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Kokott, i C-470/04, N mod Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, fremsatt 30. mars 2006.

Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Kokott, i C-371/10, National Grid Indus BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam, fremsatt 8. September 2011.

Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Mengozzi, i C-38/10, Europa-Kommissionen mod Den Portugisiske Republikk, fremsatt 28. juni 2012.

ØVRIGE UTTALELSER MV.

2006 Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – "Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies". COM(2006)825 Final, Brussels, 19. desember 2006.

2011 Grunnlagt uttalelse fra ESA, 2. Mars 2011.

2012/2013 Lignings-ABC.

2013/2014 Lignings-ABC.

2010 BFU-2010-08

9 Skatteavtaler

Mønsteravtalen Model Tax Convention on Income and Capital
(OECDs Mønsteravtale) Paris, 2010.